

# مبادئ المحاسبة المالية

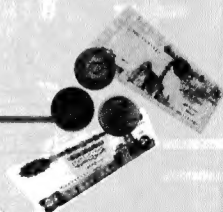
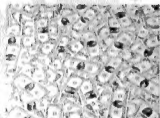
المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية  
والمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية

دكتور

أحمد محمد نور

أستاذ المحاسبة والمراجعة

عميد كلية التجارة (سابقاً) - جامعة الإسكندرية





المكتبة المحاسبية ( ١ )

# مبادئ المحاسبة المالية

المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية  
والمعايير المحاسبية والدولية والعربية والمصرية

دكتور  
أحمد نور

أستاذ المحاسبة والمراجعة  
عميد كلية التجارة - جامعة الإسكندرية السابق

٢٠٠٠

الدار الجامعية

طبع - نشر - توزيع

٨٤ شارع ذكريا غنيم - تانيس سابقاً

٥٩٦٧٨٨٢ ☎





بسم الله الرحمن الرحيم



## الباب الأول

في تعريف المحاسبة وتحديد أهدافها

وظائفها وإطارها الفكري

مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

يختص هذا الباب بالتقديم لموضوع المحاسبة المالية، وسنعرض فيه لتعريف المحاسبة، وتحديد وظائف النظام المحاسبي في المشروع وتحديد المخرجات الرئيسية لهذا النظام والمتمثلة في القوائم والمعلومات المالية المختلفة. وسنبين في هذا الباب أيضاً الجهات العديدة التي تستخدم القوائم والمعلومات المالية. وسنفرد بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، ونوضح دور المحاسبة المالية في قياس مدى تحقيق المشروع لأهداف الربحية والسيولة. وسنحدد في هذا الباب باختصار فروع المحاسبة المختلفة، ونبين دور كل فرع منها وما يقدمه من معلومات. وسنعرض في هذا الباب أيضاً لعلاقة المحاسبة بفروع المعرفة المختلفة، ودور لجنة معايير المحاسبة الدولية في بناء وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وسناقش في هذا الباب أيضاً موضوع القوائم المالية كمدخل لدراسة المحاسبة المالية، وسنبين عناصر القوائم المالية الرئيسية، وذلك كتمهيد لعرض المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تعد على أساسها تلك القوائم. وسنعرض باختصار في هذا الباب لأهم الافتراضات والمبادئ والمعتقدات المحاسبية المتعارف عليها بين الكتاب، وسنوضح أهمية تلك العناصر في إعداد وفهم القوائم المالية. وسنعرض في ختام هذا الباب لأهم الخصائص النوعية التي ينبغي توافرها في المعلومات المالية. وستقسم الدراسة في هذا الباب إلى ثلاثة فصول رئيسية على النحو الوارد في الصفحات التالية.



## مقدمة

المحاسبة هي لغة الأعمال لأنها تقوم بقياس وتوصيل المعلومات المالية التي تعكس أداء المشروعات وتبين مراكزها المالية. وتحتاج كثير من الجهات والأفراد إلى هذه المعلومات لإستخدامها فى إتخاذ كثير من القرارات مثل قرارات الاستثمار والإقراض. وتعتبر المعلومات المحاسبية جوهر عملية إتخاذ القرارات سواء محلياً أو دولياً، فالمستثمر يحتاج إليها لإتخاذ قرار الإستثمار، والبنك يحتاج إليها لإتخاذ قرار الإقراض، والمورد يحتاج إليها لتقرير منح الائتمان، ورجل الضرائب يحتاج إليها لتحديد وعاء الضريبة، والعمال ومنظماتهم يحتاجون إليها للوقوف على المراكز المالية للمنشآت التى يعملون فيها وتحديد أرباحها. كما تحتاج الدولة وسلطات الإشراف والرقابة الحكومية إلى المعلومات المالية للقيام بوظيفة المتابعة وتقييم أداء المنشآت العاملة فى المجتمع، والتحقق من تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة لتلك الوحدات. وتعتبر الإدارة الداخلية فى المشروع أهم مستخدم للمعلومات المالية، فهى تستخدم تلك المعلومات كأساس لإتخاذ كثير من القرارات وللقيام بوظيفة التخطيط والمتابعة والرقابة وتقييم الأداء.

ويعرض هذا الكتاب لأساسيات المحاسبة مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية. ولقد حاولت قدر المستطاع أن أعرض للمفاهيم والمبادئ والمعتقدات الأساسية المتعارف عليها للمحاسبة فى صورة سهلة واضحة مبسطة تخدم القارئ المبتدئ، وتبتعد عن كثير من الجدل العلمى والإختلافات بين الكتاب. ولم نعرض لهذه المفاهيم والمبادئ والمعتقدات عرضاً نظرياً مجرداً، وإنما جاء عرضنا عرضاً عملياً يربط بين تلك المفاهيم والمبادئ والمعتقدات وبين الإجراءات الأساسية للمحاسبة، وقد راعينا أن يشتمل هذا العرض على آخر ما أستقر عليه كتاب المحاسبة والجمعيات والمنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة فى العالم، ويصفه خاصة فى الولايات المتحدة الأمريكية أو فى المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية التى تطبقها مصر وفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧.

ولقد حاولت الانتقال بالقارئ من فكرة إلى فكرة ومن موضوع إلى آخر بصورة منطقية متسلسلة لافتترض أى معرفة مسبقة بالحاسبة، وقد اشتمل العرض على مبررات وأسباب كل إجراء وكل خطوة من خطوات العملية الحاسبية. كما حاولت قدر المستطاع أن يكون عرض الموضوعات التى يشتمل عليها هذا الكتاب عرضاً عملياً يرتبط بشكل كبير بالواقع العملى، وناقش مشاكل مشابهة لما سيواجهه القارئ فى الحياة العملية. وقد راعيت العمق المطلوب فى عرض موضوعات الكتاب بصورة تسهل على الدارس متابعة دراسة الحاسبة بعد ذلك دون مشاكل.

وينقسم الكتاب إلى ستة أبواب رئيسية تنقسم فى مجموعها إلى ثمانية عشر فصلاً. ويعرض الباب الأول والذى يشتمل على الفصول الأول والثانى والثالث لتعريف الحاسبة وتحديد أهدافها ووظائفها وإطارها الفكرى مع ربطها بمعايير الحاسبة المصرية والدولية. وقد اشتمل هذا الباب على مناقشة تحليلية مختصرة للمبادئ الحاسبية المتعارف عليها، مع ربط هذه المبادئ والمفاهيم، بالإجراءات الأساسية للمحاسبة. وقد قمنا فى هذا الباب أيضاً بدراسة القوائم المالية كمنطلق أساسى لدراسة المحاسبة، وبيننا أهم الخصائص النوعية التى ينبغى توافرها فى المعلومات التى تشتمل عليها تلك القوائم.

ويختص الباب الثانى والذى يتكون من أربعة فصول من الفصل الرابع وحتى الفصل السابع بمناقشة موضوع التسجيل المحاسبى لعمليات المشروع وإستكمال الدورة الحاسبية مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية. وقد عرضت فى هذا الباب للمعادلة الحاسبية الرئيسية وبينت تأثير مختلف عمليات المشروع على تلك المعادلة، وذلك كمقدمة منطقية لعملية التسجيل المحاسبى. وبعد ذلك إنتقلنا إلى مناقشة موضوع التسجيل المحاسبى للعمليات التى تؤدى إلى تغيير المركز المالى للمشروع، وبيننا كيفية تحليل عمليات المشروع وتحديد تأثيرها على مركزه المالى، وبالتالي تحديد قواعد تسجيلها فى الحسابات، وبيننا

قصور التسجيل مباشرة فى حسابات دفتر الأستاذ والحاجة إلى إستخدام دفتر اليومية.

وقد تناولنا فى هذا الباب أيضا موضوع تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات وقياس الربح الدورى للمشروع وذلك بعد تحديد تأثير تلك العمليات على المركز المالى للمشروع. وفى نهاية هذا الباب عرضنا لموضوع قيود التسوية اللازم إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية لتحقيق القياس السليم للربح والتصوير الدقيق للمركز المالى، وبيننا أنواع تلك القيود وكيفية إعدادها ومبرر إعداد كل منها. وقد بينا كيفية إستخدام ورقة العمل كوسيلة منظمة لإعداد تلك القيود فى صورة نهائية ولتوفير المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المالية وقيود الإقفال اللازم إجراؤها فى نهاية الفترة المحاسبية.

ونجدد الإشارة إلى أن المناقشة فى هذا الباب كانت منصبة على منشآت الخدمات، وقد حاولنا بذلك الإبتعاد عن مشاكل المنشآت التجارية والصناعية، حتى يستطيع القارئ أن يلم إلماماً كاملاً بالدورة المحاسبية فى صورة متكاملة تمكنه من الانتقال إلى معالجة المشاكل المحاسبية للمنشآت التجارية وهو ما تناولناه بالدراسة فى الباب الثالث من الكتاب. ويشتمل هذا الباب على فصلين من الفصل الثامن حتى التاسع. ويختص هذا الباب باستعراض المعالجة المحاسبية للعمليات اليومية التى تقوم بها المنشآت التجارية مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية. وقد عرضنا فى هذا الباب لمعالجة عمليات المبيعات وما يتعلق بها من خصومات ومسموحات، وبيننا كيفية تحديد تكلفة شراء البضاعة المباعة فى ظل أنظمة الجرد المختلفة المستخدمة عملياً. وبيننا كيفية التسجيل المحاسبى لكل تلك العمليات بعد تحديد تأثيرها على عناصر القوائم المالية. وقد عرضنا فى هذا الباب أيضاً لمعالجة عمليات الأوراق التجارية التى تحصل عليها المنشأة سداً للأرصدة المستحقة لها أو التى تقدمها للموردين سداً للمستحق عليها. وبيننا المعالجة المحاسبية لعمليات الحصول على تلك

الأوراق وكيفية التصرف فيها، وتحصيل قيمتها والتوقف عن دفع قيمتها وإلى غير ذلك من العمليات المتعلقة بتلك الأوراق.

وبعرض الباب الرابع والذي يشتمل على ثلاثة فصول من الفصل العاشر حتى الثاني عشر لموضوع تصميم النظام المحاسبي وطرق المحاسبة مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية. ويختص الفصل العاشر من هذا الباب بعرض موضوع تصميم النظام المحاسبي للمنشآت التجارية في صورة عملية ويبين اليوميات المساعدة المختلفة التي ينبغي استخدامها وكيفية تحقيق الترابط بين اليوميات المساعدة لتحقيق الرقابة والترابط بين أجزاء النظام المحاسبي في المشروع. ويستعرض الفصل الحادى عشر الطرق المحاسبية المختلفة ومقارنتها بالطريقة التى سبق التعرض لها فى الفصل العاشر. ويختص الفصل الثانى عشر بموضوع الأخطاء المحاسبية والإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الأخطاء.

وبإنتهاء المناقشة فى هذا الباب يكون القارئ قد ألم بالنظام المحاسبي فى المنشآت التجارية، ويكون على إستعداد لمناقشة موضوع إستكمال الدورة المحاسبية فى تلك المنشآت مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية، وهو ما قمنا به فى الباب الخامس من الكتاب. ويشتمل هذا الباب على ثلاثة فصول هما الفصل الثالث عشر حتى الفصل الخامس عشر. ويختص هذا الباب بمناقشة موضوع إستكمال الدورة المحاسبية فى المنشآت التجارية والصناعية. وقد ناقشنا فى هذا الباب موضوع إعداد الحسابات الختامية والميزانية فى المنشآت التجارية، وبيننا عناصر تلك القوائم، والمشاكل التى يواجهها المحاسب عند إعداد تلك القوائم وكيفية التغلب عليها. كما ناقشنا فى هذا الباب موضوع إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى المنشآت الصناعية، وذلك كمقدمة ضرورية لدراسة هذا الموضوع بعمق بعد ذلك.

ويختص الباب الأخير من الكتاب وهو الباب السادس باستعراض المشاكل المحاسبية المتعلقة بمختلف عناصر الأصول والخصوم وكيفية الإفصاح



عنها في الميزانية العمومية مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية. ويشتمل هذا الباب على ثلاثة فصول من الفصل السادس عشر وحتى الفصل الثامن عشر. وقد خصص الفصل السادس عشر منها لدراسة مشاكل المحاسبة والإفصاح عن الأصول قصيرة الأجل، أما الفصل السابع عشر من هذا الباب فيختص بدراسة مشاكل المحاسبة والإفصاح عن الأصول طويلة الأجل، ويختص الفصل الثامن عشر من هذا الباب بمناقشة موضوع المشاكل المحاسبية المتعلقة بالالتزامات وحقوق الملكية.

وقد اشتمل كل فصل من فصول الكتاب على مجموعة كبيرة من الأسئلة النظرية التي تقيس مدى إستيعاب القارئ للمادة العلمية المعروضة في كل منها، كما يشتمل كل فصل على مجموعة من التطبيقات العملية التي تساعد على تطبيق ما جاء بالفصل من أفكار في صورة عملية.

وأرجو من الله العليّ القدير أن أكون قد وفقت في إختيار منهج ملائم لهذا الكتاب، وفي عرض الأفكار الواردة فيه في صورة منطقية متسلسلة مقبولة، وإن يحقق هذا الكتاب الغرض من إخراجه، والله الموفق.

الإسكندرية في أول يناير ٢٠٠٠

دكتور  
أحمد نور



الباب الأول  
في  
تعريف المحاسبة وتحديد أهدافها  
ووظائفها وإطارها الفكري  
مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية



## الفصل الأول

### في

## ماهية المحاسبة وأهدافها ووظائفها

### ١ - مقدمة:

يعتبر هذا الفصل بمثابة فصل تمهيدي يقدم لموضوع المحاسبة. ويبدأ بتعريف المحاسبة وتحديد أهدافها، ثم تنتقل بالمناقشة إلى موضوع النظام المحاسبي، ونحدد وظائفه، ونبين ارتباط هذه الوظائف بتحقيق الهدف من تصميم ذلك النظام وهو إنتاج المعلومات المالية. وبعد تحديد القوائم والتقارير المالية العديدة التي يوفرها النظام المحاسبي، سنحدد الجهات التي تستخدم تلك القوائم والتقارير المالية. ومن خلال استعراض المعلومات المحاسبية الداخلية التي يوفرها النظام المحاسبي سنحدد دور المحاسبة في خدمة إدارة المشروع. وهذا سيقودنا إلى التفرقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية المتعلقة بتوفير المعلومات التي تخدم الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات ومتابعة تنفيذها.

وحتى يستطيع دارس المحاسبة أن يقدر أهمية الموضوع سأوضح باختصار أهم فروع المحاسبة التي سيتعرض لها بالدراسة خلال المراحل المختلفة للدراسة الجامعية. وسنوضح دور كل فرع من فروع المحاسبة وما يقدمه من خدمات سواء لإدارة المشروع الداخلية، أو للمستخدمين الآخرين للمعلومات المحاسبية. وحتى يتضح الإطار الذي نعمل فيه المحاسبة سنبين ارتباطها بفروع المعرفة الأخرى، وأخيراً نشير إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية كأحد المنظمات القائدة في وضع معايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولي.

### ٢ - تعريف المحاسبة وأهدافها :

تعرف المحاسبة بأنها عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات إقتصادية يمكن إستخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات.

وتهدف المحاسبة إلى توفير معلومات مالية عن الوحدات الاقتصادية المختلفة التى تعمل فى المجتمع. والمقصود بالوحدة الاقتصادية التى تسعى المحاسبة إلى توفير معلومات مالية عنها مشروعات الأعمال المختلفة. وتساعد المعلومات المالية التى توفرها المحاسبة فى إتخاذ القرارات الإدارية المختلفة داخل تلك المشروعات، أى أنها تساعد على القيام بالوظائف الإدارية المختلفة من تخطيط وتنظيم ورقابة ومتابعة، وهذا ما يطلق عليه الإستخدامات الداخلية للمعلومات المالية. إن القيام بعملية التخطيط يحتاج إلى معلومات، كما أن متابعة الخطة يحتاج إلى معلومات، ومعظم تلك المعلومات يتم توفيرها عن طريق النظام المحاسبى للمشروع.

وتستخدم المعلومات المالية أيضا بواسطة كثير من الجهات الخارجية عن المشروع مثال ذلك ملاك المشروع ودائنيه والمستثمرين المحتملين فى المشروع والمحللين الماليين والحكومة وأفراد الجمهور الذين لهم إهتمام بأعمال المشروع لسبب أو لآخر. وتهتم معظم تلك الأطراف الخارجية بالحصول على معلومات عن أرباح المشروعات ومراكزها المالية.

### ٣- المحاسبة كنظام للمعلومات :

حتى يمكن توفير معلومات مالية مفيدة عن مشروعات الأعمال المختلفة فإنه من الضرورى وجود بعض الوسائل والإجراءات والنماذج والطرق لتسجيل مايقوم به المشروع من أنشطة تسجيلاً يومياً، وعلى ذلك تلخيص نتائج ذلك التسجيل فى تقارير محاسبية. ويتكون النظام المحاسبى للمشروع من الوسائل والطرق والإجراءات والنماذج المستخدمة فى تسجيل وتلخيص الأنشطة المالية للمشروع. وبناء على ذلك فإن الوظيفة الأولى للنظام المحاسبى هى توفير التسجيل المنتظم للعمليات والأنشطة اليومية للمشروع فى شكل نقدى. ومن أمثلة العمليات التى تخضع للتسجيل المحاسبى عمليات الشراء والبيع، والعمليات التى ينتج عنها دائنية أو مديونية للمنشأة، وعمليات تحصيل النقدية، وسداد النقدية، وغيرها من العمليات العديدة التى تؤثر على المشروع والتى يمكن التعبير عنها فى صورة نقدية.

إن العمليات التي تخضع للتسجيل المحاسبي هي عمليات تامة وليس مجرد رغبات أو إرتباطات مستقبلية قد تحدث أو لا تحدث. ويشير إصطلاح عملية في المفهوم المحاسبي إلى فعل تام حدث فعلاً *a completed action* وليس مجرد توقع حدوث أمر أو فعل متوقع أو ممكن الحدوث في المستقبل. وبناء على تعريف العمليات المحاسبية فإنه من الممكن وجود الأحداث التي لا يمكن التعبير عنها في صورة نقدية، ونتيجة لذلك فلا تخضع تلك العمليات للتسجيل المحاسبي مثال ذلك تعيين رئيس جديد للمنشأة، أو توقيع عقد عمل مع أحد الموظفين، أو فتح فرع جديد للشركة، أو ظهور منتج جديد منافس لمنتجات المشروع، إن جميع هذه الأحداث لا تمثل عمليات بالمفهوم المحاسبي وبالتالي فهي لا تخضع للتسجيل المحاسبي.

وتتعدد الطرق التي يمكن أن تستخدم في تسجيل العمليات المالية للمشروع فمن الممكن أن يتم التسجيل يدوياً بواسطة المحاسبين في دفاتر عادية، وقد يتم التسجيل بواسطة آلات تسجيل العمليات، أو ما يعرف بالنظم المحاسبية الميكانيكية، مثال ذلك الآلات المستخدمة في تسجيل النقدية، التي توجد في المحلات الكبرى. وقد يتم التسجيل بإستخدام أجهزة الحاسبات الإلكترونية وذلك بإستخدام البطاقات أو الأشرطة المغنطة أو غيرها من وسائل تسجيل المعلومات إلكترونياً. وقد بدأ الإهتمام في الآونة الأخيرة بإستخدام أنظمة الحاسبات الميكانيكية والإلكترونية لما لذلك من آثار في الحصول على المعلومات المطلوبة في يسر وسهولة وسرعة، وأحياناً قد تكون تكلفة تشغيل المعلومات إلكترونياً أرخص من تكلفة التشغيل اليدوي للمعلومات خاصة في الدول التي تقل فيها العمالة وتزداد فيها تكلفة العمل اليدوي بناء على ذلك.

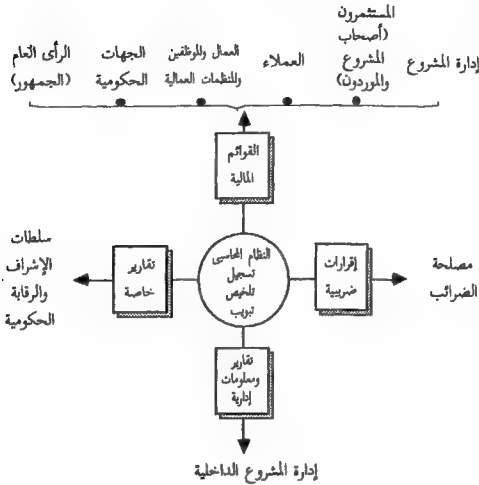
وتكون الوظيفة الثانية للنظام المحاسبي بعد وظيفة التسجيل هي وظيفة تبويب الأحداث والعمليات المحاسبية إلى مجموعات مترابطة. ويساعد تبويب العمليات إلى مجموعات على إختصار كميات كبيرة من التفاصيل، وتجميع المعلومات في شكل وحجم مناسب يمكن إستخدامه. فعلى سبيل المثال يؤدي

تجميع كل العمليات التى يتم فيها تحصيل نقدية أو سداد نقدية إلى توفير معلومات ملائمة ومفيدة عن المركز النقدى للمشروع فى أى لحظة، ولاشك أن هذه المعلومات لن تكون متاحة فى ظل تفاصيل عمليات التحصيل والسداد النقدى التى يقوم بها المشروع دون تلخيص.

ويقوم النظام المحاسبى للمشروع بعد عملية التويب بتلخيص المعلومات المحاسبية فى صورة نافعة ومفيدة فى شكل تقارير مالية. ويتم تصميم تلك التقارير فى صورة تفى بالإحتياجات من المعلومات للجهات المختلفة التى تستخدم تلك المعلومات. وتساعد الخطوات الثلاثة السابقة على توفير المعلومات المحاسبية، إلا أن المحاسبة لا تقتصر كما سبق أن ذكرنا على توفير المعلومات، وإنما تهدف العملية المحاسبية أيضا إلى توصيل هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية، وقد يتطلب ذلك تفسير المعلومات المحاسبية، وإجراء بعض المقارنات والتحليلات التى قد تساعد فى فهم تلك المعلومات. إنه فى حالات كثيرة قد نقارن أرباح المشروع عن السنة الحالية بالأرباح الخاصة بالعام الماضى أو قد تكون المقارنة بين الأرباح المتعلقة بمشروعين متشابهين. وتساعد هذه المقارنة على الحكم على مدى تقدم المشروع من سنة إلى أخرى، أو إلى تحديد أى المشروعات أكثر ربحية، وأيهما أقوى ماليا، وتساعد هذه التحليلات كثيرا فى مجال توجيه الإستثمارات فى أى من تلك المشروعات.

ويجب أن يوفر النظام المحاسبى للمشروع المعلومات المالية التى تحتاج إليها الإدارة الداخلية للمشروع، كما ينبغي أن يوفر المعلومات المطلوبة للجهات الخارجية العديدة التى يكون لها إهتمام بأعمال المشروع. ويمكن توضيح العلاقة بين النظام المحاسبى ومختلف الجهات التى تستخدم المعلومات المحاسبية فى الشكل التالى :





شكل رقم (١)

### يوضح العلاقة بين النظام المحاسبي

ومختلف الجهات التي تستخدم المعلومات المحاسبية

يوضح الشكل السابق ما يوفره النظام المحاسبي من معلومات وتقارير مالية، والجهات المختلفة التي تستخدم تلك المعلومات ويطلق إصطلاح مستخدمى المعلومات المحاسبية على الأشخاص والجهات التي تستلم التقارير المحاسبية. وتتحدد نوعية المعلومات التي يحتاجها مستخدم معين للمعلومات المالية على ضوء نوعية القرارات التي يتخذها هذا المستخدم بمساعدة المعلومات المحاسبية. وبناءً على ذلك نجد أن إدارة المشروع تحتاج إلى معلومات تفصيلية عن تكاليف الإنتاج وعناصر تلك التكلفة، والعام والفاقد أثناء التشغيل، وذلك

بغية تحقيق الرقابة على عمليات المشروع وإتخاذ القرارات المختلفة والتخطيط للمستقبل، وتحديد أسعار البيع.

ومن ناحية أخرى فإن الجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المشروع تحتاج إلى معلومات ملخصة عن الموارد المتاحة للمشروع، ومعلومات عن نتائج عمليات المشروع عن الفترة المحاسبية الماضية. وذلك لإستخدامها فى إتخاذ القرارات الإستثمارية، أو إستيفاء الإقرارات الضريبية الخاصة بهم.

ونخلص مما سبق أن هناك إحتياجات متعددة من المعلومات، وتتوقف تلك الإحتياجات من المعلومات على الأغراض التى ستستخدم فيها. وينبغى أن يكون النظام المحاسبى للمشروع قادراً على توفير هذه الإحتياجات المختلفة من المعلومات. ومن ناحية أخرى فإن النظام المحاسبى ينبغى أن يكون قادراً على توفير تلك المعلومات فى الوقت الملائم حتى يمكن إستخدامها فى الإستخدامات المختلفة بصورة ملائمة.

ومن الضروري أن تعرض المعلومات فى هذه التقارير طبقاً لمجموعة من الافتراضات والقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المتفق عليها بين المحاسبين، وذلك لضمان الوصول إلى تفسير موحد لتلك المعلومات. فعلى سبيل المثال إذا أظهر أحد التقارير المحاسبية أن المشروع يمتلك أراضى بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه فماذا يعنى هذا المبلغ؟ هل يمثل هذا الرقم التكلفة الأصلية للأرض؟ أو ما تحمله المشروع فعلاً فى سبيل إقتنائها؟ أم هل يمثل هذا الرقم القيمة السوقية الجارية للأرض عند إعداد التقرير؟ أو هل يمثل هذا الرقم قيمة الأرض المتخذة أساساً لتحديد الضريبة العقارية؟ من الواضح أن من يستخدم هذا التقرير يحتاج إلى معرفة المبادئ والافتراضات التى أعد هذا التقرير على أساسها، حتى يستطيع أن يعرف ماذا تعنى الأرقام والمعلومات التى تشتمل عليها تلك القوائم. ومن ناحية أخرى فإن معايير إعداد التقارير المختلفة ينبغى أن ترتبط بالإحتياجات من المعلومات بالنسبة لمن يستخدمون تلك التقارير.

### ٣- أهم التقارير التى يوفرها النظام المحاسبى :

إن أهم التقارير التى يوفرها النظام المحاسبى للمشروع هى :

### ٣- أ - القوائم المالية :

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المحاسبية. وتعتبر القوائم المالية ذو فائدة كبيرة لإدارة المشروع، لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها فى إستغلال كمية الموارد الإقتصادية الموضوعة تحت تصرفها. ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسى للمعلومات المالية للجهات الخارجية التى تهتم بأعمال المشروع. وتلخص القوائم المالية عمليات المشروع عن فترة زمنية محددة عادة شهر أو سنة. وتظهر القوائم المالية المركز المالى للمشروع فى وقت إعدادها، كما توضح نتائج الأعمال التى أدت إلى الوصول إلى هذا المركز المالى.

وتهدف القوائم المالية إلى المساعدة فى تقييم نواحى القوة المالية للمشروع وتحديد ربحيته وتحديد التوقعات المستقبلية للمشروع فى مجال المركز المالى والربحية. وتهتم كثير من الجهات بالحصول على تلك القوائم المالية مثال ذلك الإدارة، والمستثمرين (الملاك) والعملاء والعمال. كما تهتم كثير من الجهات الحكومية بالحصول على تلك القوائم وإستخدامها مثال ذلك مصلحة الضرائب، وأجهزة الرقابة الحكومية (وزارة المالية - والجهاز المركزى للمحاسبات)، كما تهتم بورصات الأوراق المالية بالحصول على تلك القوائم، بل إنه فى بعض الحالات تؤثر تلك البورصات فى تحديد المبادئ التى تعد تلك القوائم على أساسها.

ويطلق على المفاهيم المحاسبية، والافتراضات والمبادئ والمعتقدات التى تعد القوائم المالية على أساسها إصطلاح المبادئ المحاسبية المقبولة. وتخضع تلك المبادئ للتطوير المستمر وفقاً للاحتياجات المتطورة من المعلومات، ووفقاً للتغيرات فى الهيكل الإقتصادى والإقتصادى فى المجتمع الذى تعمل فيه المحاسبة<sup>(١)</sup>. وسنعرض فى هذا الكتاب للمبادئ المحاسبية المقبولة التى تعد القوائم المالية على أساسها، والتى نتصور أنها تكون الإطار الفكرى الملائم للمحاسبة مع ربطه بالاطار الفكرى لمعايير المحاسبة المصرية والدولية.

(١) دكتور أحمد نور «تقييم دور المبادئ والإجراءات والبيانات المحاسبية فى مجال القياس والرقابة وإخاذ بعض القرارات الاقتصادية فى الإتحاد السوفيتى» مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول المجلد ١٦ . سنة ١٩٧٩.

### ٣-ب- الإقرارات الضريبية :

يتطلب القانون الضريبي المصرى من مختلف أنواع المشروعات موافاة مصلحة الضرائب فى مواعيد محددة بإقرارات الربح الضريبى الذى حققه المشروع خلال سنته المالية. ومن الطبيعى أن معظم المعلومات اللازمة لإعداد هذه الإقرارات يوفرها النظام المحاسبى للمشروع. ومن ناحية أخرى فإن القانون الضريبى يلزم بعض المشروعات بالإبلاغ عن الأرباح والأتعاب المدفوعة للأشخاص الخاضعين للضرائب وذلك لإحكام عملية حصر الخاضعين للضريبة، ويوفر النظام المحاسبى هذه المعلومات أيضا.

### ٣-ج- التقارير الإدارية :

تحتاج إدارة المشروع بالإضافة إلى القوائم المالية إلى معلومات محاسبية تفصيلية لمساعدتها فى تخطيط ورقابة العمليات اليومية للمشروع. كما تحتاج الإدارة أيضا إلى معلومات مالية لمساعدتها فى بناء الخطط طويلة الأجل واتخاذ القرارات الرئيسية مثل القرارات المتعلقة بإضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات القائمة أو فتح سوق جديدة أو غير ذلك من القرارات. ويقال أن النظام المحاسبى للمشروع يوفر ثلاثة أنواع من المعلومات، النوع الأول هو المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الروتينية للمشروع مثل قرارات الشراء والبيع، وغيرها. والنوع الثانى هو المعلومات اللازمة لتخطيط العمليات غير الروتينية مثال ذلك قرار إضافة منتج جديد، والنوع الثالث هو المعلومات اللازمة لحل المشاكل التى يواجهها المشروع. ويطلق على أنشطة تجميع وتحليل وتفسير وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات اصطلاح المحاسبة الإدارية، وهو ما ستعرض له بالدراسة فى مراحل متقدمة من دراسة المحاسبة.

### ٤- المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية :

نظرا لأن الجهات التى تستخدم القوائم المالية والمعلومات المالية قد تكون جهات خارجية عن المنشأة أو جهات داخلية بها، لذلك يمكن تقسيم المحاسبة

إلى فرعين : المحاسبة الإدارية Managerial Accounting أو الداخلية والمحاسبة المالية أو الخارجية Financial Accounting وتعمل المحاسبة الإدارية أو الداخلية على توفير البيانات والمعلومات إلى الإدارة الداخلية في الوحدة الاقتصادية وذلك لإستخدامها في أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة. ويكون توفير هذا النوع من البيانات والمعلومات عملية مستمرة تساعد على إتخاذ كثير من القرارات الروتينية وغير الروتينية، وحل كثير من المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية. أما المحاسبة المالية فهي تختص أساساً بتوفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الجهات الخارجية، وذلك لإستخدامها في إتخاذ كثير من القرارات التي تقوم تلك الجهات بإتخاذها. ومن بين القرارات التي تستخدم تلك المعلومات في إتخاذها قرارات الاستثمار وقرارات الإقراض وغيرها. ويختص هذا الكتاب أصلاً بمعالجة موضوع المحاسبة المالية، أما موضوع المحاسبة الإدارية فنجد له تفصيلاً في كتابات أخرى<sup>(١)</sup>.

وطالما أن إهتمامنا هنا منصب على المحاسبة المالية فسنركز على المبادئ المحاسبية ومعايير الإفصاح التي تعمل على توفير المعلومات الملائمة والمعدة في الوقت الملائم لإستخدام الجهات الخارجية. وتزداد أهمية المحاسبة المالية في الوقت الحاضر في جميع أنحاء العالم، وبصفة خاصة في دولة مثل مصر نظراً للاهتمام الكبير بزيادة الاستثمار وإنشاء المشروعات. إن من حق الدولة والمجتمع بصفة عامة التحقق من أن المشروعات العاملة فيها تعمل بكفاءة وبشكل متجانس مع أهداف المجتمع. وليس من المتصور أن يتحقق هذا الهدف دون وجود هيكل نظري ملائم من المبادئ المحاسبية المتفقة مع ظروف ومفاهيم المجتمع والتي تؤدي إلى المساعدة على توفير المعلومات اللازمة للمجتمع. وينبغي أن يكون هذا الهيكل مرناً بحيث يمكن تغييره وتطويره بما يلائم ظروف المجتمع المتغيرة.

ويتضح من التعريف السابق ومن التفرقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، أن الهدف الأساسي للمحاسبة المالية هو إعداد التقارير المالية. وينبغي

(١) دكتور أحمد نور، المحاسبة الإدارية، الاسكندرية ١٩٩٤.

أن توفر تلك التقارير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين وأي مستخدمين آخرين للمعلومات في إتخاذ قرارات الإستثمار أو الإقراض أو أى قرارات أخرى. ومن الضروري أن تكون تلك المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يدركون مجال الأعمال والأنشطة الإقتصادية، والذين يرغبون في دراسة المعلومات بجهد معقول. ويعتبر المستثمرون والدائنون الحاليون والمحتملون (ومستشاروهم) أهم من يستخدمون القوائم المالية. وتمثل القوائم المالية أهم مصدر للمعلومات المالية بالنسبة لتلك الجهات. ومن ناحية أخرى فإن كثير من الجهات الأخرى تستخدم المعلومات الواردة في القوائم المالية مثل إدارة المنشأة، وأجهزة الضرائب والأجهزة الحكومية، وبورصة الأوراق المالية، والعاملون، ورجال القانون، والمنظمات العمالية والإتحادات والروابط والغرف التجارية وغيرها. وقد يتوافر بالنسبة لبعض تلك الجهات الأخرى غير المستثمرين والدائنين مصادر أخرى للمعلومات غير القوائم المالية المتعارف عليها. ونتيجة لذلك فإن أهداف القوائم المالية المتعارف عليها تركز بصفة أساسية على إحتياجات المستثمرين والدائنين لأن إحتياجات تلك الجهات من المعلومات تكون مفهومة بدرجة أكبر من غيرها من الجهات التي أشرنا إليها. ولكن يمكن القول بصفة عامة أن تلك القوائم المالية تشبع معظم الإحتياجات المعروفة من المعلومات.

وتعتبر إدارة المنشأة هي المسؤولة أساساً عن تلك القوائم المالية ويرغب المستثمرون والدائنون في التحقق من أن إدارة المنشأة قد قامت بهذا العمل على أساس موضوعي دقيق، ويتطلب هذا التحقق وجود مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة التي تعد القوائم المالية على أساسها. وتعتبر هذه المبادئ عن إتفاق جمع من المحاسبين في وقت معين على ماهية الموارد الإقتصادية والإلتزامات التي ينبغي تسجيلها كأصول أو إلتزامات بواسطة المحاسبة المالية، وماهية التغيرات في الأصول والإلتزامات التي ينبغي تسجيلها ومتى يجب تسجيل هذه التغيرات، وكيفية قياس الأصول والإلتزامات والتغيرات التي تطرأ عليها، وماهية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وكيفية إعدادها. وستعرض

بإختصار فى هذا الكتاب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند عرض موضوع الإطار النظرى للمحاسبة المالية. كما يتطلب التحقق من إعداد القوائم بطريقة موضوعية ضرورة قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة وعلى درجة من العلم والخبرة بفحص تلك القوائم، ومن هنا ظهرت مهنة مراجعة الحسابات، وذلك للقيام بفحص إنتقائى للقوائم المالية وإعداد تقرير بنتيجة هذا الفحص، يساعد على زيادة درجة الاعتماد على القوائم المالية.

#### ٥- المحاسبة وقياس مدى تحقيق المشروع لأهدافه :

من الضرورى أن تركز إدارة أى مشروع تجارى أو صناعى على تحقيق هدفين أساسيين، الهدف الأول هو تحقيق الربح، والهدف الثانى هو تحقيق السيولة المالية، بمعنى توفير النقدية المطلوبة لسداد الإلتزامات عندما يحل ميعاد إستحقاقها. وقد يكون هناك أهداف أخرى للمشروع غير هدفى السيولة والربحية مثال ذلك الرغبة فى توفير فرص عمالة جديدة أو خدمة البيئة أو إدخال منتجات جديدة أو بناء صرح صناعى كبير، أو توفير سلع وخدمات بكميات كبيرة وبتكلفة أقل. ورغم وجود تلك الأهداف الفرعية إلا أن مؤشر البقاء فى مجال الأعمال التجارية والصناعية يحكمة تحقيق هدفى الربحية والسيولة.

إن أى مشروع تجارى أو صناعى هو بمثابة مجموعة من الموارد الاقتصادية التى يرغب أصحابها زيادتها عن طريق إستثمارها فى هذا المشروع. وفى حقيقة الأمر يمثل الإستثمار فى مشروع معين بديل إستثمارى معين بين مجموعة من البدائل الإستثمارية المتاحة، فإذا لم يحقق المشروع ربح يؤدى إلى زيادة قيمة الموارد المستثمرة، فإن أصحاب المشروع قد يفكرون فى تحويل إستثماراتهم إلى مشروع آخر. ولاشك أن أى مشروع يعمل بخسائر لفترة طويلة فإنه سيضطر إلى تصفية أعماله فى النهاية والخروج من ميدان النشاط. ونتيجة لذلك فإن البقاء فى مجال الأعمال مرهون بتحقيق الربح الذى يمثل العائد الملائم على الموارد المستثمرة فى المشروع.

ومن ناحية أخرى فإن المشروع الذى يتوافر لديه النقدية الكافية لسداد

إلتزاماته التي يحل ميعاد إستحقاقها يعتبر في حالة مناسبة من ناحية السيولة النقدية. وعلى النقيض من ذلك فإذا لم يكن المشروع قادراً على سداد إلتزاماته التي يحل ميعاد إستحقاقها فإنه يكون في حالة من الأعسار المالي insolvent. ويعتبر توافر السيولة النقدية من الأهداف الأساسية للمشروع في الوقت الحاضر لأن عدم توافر السيولة الملائمة لمقابلة الإلتزامات المطلوبة قد يعرض المشروع لمخاطر التصفية بواسطة الدائنين.

وتهدف المحاسبة بصفة أساسية إلى قياس ربحية المشروع وقياس مدى ما يتوافر لديه من سيولة نقدية، كما أن المحاسبة توفر المعلومات الملائمة التي تساعد على إتخاذ القرارات التي تهدف إلى تحقيق هدفى الربحية والسيولة. إن العملية الإدارية هى أساساً عملية تنطوى على المفاضلة والإختيار بين البدائل المتاحة وفقاً لما تحققه تلك البدائل من أرباح. وحتى تستطيع الإدارة أن تفاضل بين هذه البدائل وتختار أى بديل منها فإنها تحتاج إلى معلومات تتم المفاضلة على أساسها. إن دقة أى قرار تتوقف بنسبة كبيرة على دقة المعلومات التي تم إتخاذ القرار على أساسها، وهناك عديد من الأمثلة على القرارات التي تتخذ بمساعدة المعلومات المحاسبية مثال ذلك قرارات التسعير، وقرارات تغيير تشكيلة المنتجات، وقرارات التوسع، وقرارات الاندماج فى مشروعات أخرى وقرارات الإقتراض من البنوك، وقرارات الإستثمار، وغير ذلك من القرارات.

وبناء على ذلك فإنه يمكن القول أن المحاسبة ليست مجرد وسيلة لقياس نتائج عمليات المشروع وتوصيل ذلك إلى من يهمه الأمر، وإنما تشتمل بالإضافة إلى ذلك على أنشطة توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة. وتستمد المحاسبة أهمية خاصة من توفير تلك المعلومات، نظراً للدور الذى تقوم به فى تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة فى الوحدة الإقتصادية، وغيرها من الوحدات العاملة فى الاقتصاد القومى.

## ٦- فروع المحاسبة :

اتسع نطاق المحاسبة فى الوقت الحاضر ليشتمل على مجموعة عديدة من



الفروع، وذلك نتيجة التوسع الصناعى الكبير وظهور المشروعات ذات الحجم الكبير، ونتيجة للثورة الصناعية. كما أدى التوسع الكبير فى مجال الاستثمار وظهور الشركات متعددة الجنسية إلى زيادة أهمية المحاسبة، لتوفير المعلومات التى تسمح بقياس أداء تلك الشركات، ولعل أهم فروع المحاسبة فى الوقت الحاضر هى :

#### ٦-١ - المحاسبة المالية :

المحاسبة المالية هى نظام للقياس والإتصال يعمل على تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التى تقوم بها الوحدة المحاسبية. وتتم هذه الوظائف بصورة تمكن من تحديد نتيجة تلك العمليات من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وتحديد الموارد المملوكة لتلك الوحدة فى نهاية تلك الفترة، وما عليها من إلتزامات فى نفس التاريخ. وتستهدف المحاسبة المالية من ممارسة تلك المهام إلى توفير التقارير المالية الخارجية، أى التى تستخدمها الجهات الخارجية عن المشروع، وهى تعتبر موضوع الدراسة فى هذا الكتاب.

#### ٦-٢ - المحاسبة الإدارية :

سبق أن تعرضنا للتفرقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وبيننا أن المحاسبة الإدارية تستهدف توفير المعلومات الملائمة فى الوقت الملائم لمساعدة إدارة المشروع على إتخاذ القرارات، أو بصفة خاصة ممارسة وظيفتى التخطيط والرقابة. إن المحاسبة الإدارية تعمل على توفير المعلومات التى تساعد إدارة المشروع على رسم سياستها المستقبلية وبناء الخطط، وإتخاذ القرارات ومتابعة تنفيذ تلك الخطط، ومقارنة الأداء الفعلى بما هو مخطط. ولاشك أن جوهر العملية الإدارية هو إتخاذ القرارات، وتتوقف جودة القرارات على دقة المعلومات التى توفرها المحاسبة الإدارية. ويلاحظ فى هذا الصدد أن المحاسبة الإدارية توفر كمية هائلة وتفصيلية من المعلومات التى تستخدم فى كثير من الأغراض عكس المحاسبة المالية التى توفر معلومات مجمعة وتاريخية ومعروضة فى إطار

مجموعة من المبادئ والافتراضات والمعتقدات المحددة، وذلك على نحو ما سنرى بالتفصيل فى الفصل التالى من هذا الكتاب.

#### ٦-ج- محاسبة التكاليف :

تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات المتعلقة بتكلفة الإنتاج، وتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة، وقد كان الإهتمام فى بادئ الأمر ينصب على تحديد التكاليف فى المنشآت الصناعية، إلا أن كثير من الكتاب والمنشآت بدأت تستخدم نظاماً لمحاسبة التكاليف فى المشروعات التجارية ومشروعات الخدمات. وتقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتحليل وتبويب عناصر التكاليف وتخصيصها على المنتجات والأنشطة التى يتم إنتاجها. ولم يعد الأمر قاصراً فى الوقت الحاضر على حصر وتجميع وتحليل عناصر التكاليف الفعلية بل امتد إلى تقدير التكاليف المستقبلية، وبناءاً عليه ظهرت أنظمة التكاليف المعيارية أو النمطية، والتى تستهدف تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف.

وترتبط محاسبة التكاليف بصورة كبيرة بالمحاسبة المالية، نظراً لأن محاسبة التكاليف توفر المعلومات المتعلقة بتكلفة المخزون من البضاعة فى آخر السنة المالية، وهى من المعلومات الهامة عند إعداد القوائم المالية. كما ترتبط محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية لدرجة أن كثير من الكتاب يعالجونهما على أنهما فرع واحد، وذلك نظراً لأن محاسبة التكاليف توفر كثير من المعلومات التى تستخدم فى مجال اتخاذ القرارات.

#### ٦-د - المحاسبة الضريبية :

يستهدف هذا الفرع من فروع المحاسبة تطبيق أحكام القانون الضريبى والقوانين المعدلة له لتحديد الربح الضريبى أو الوعاء الخاضع للضريبة، وذلك تمهيداً لتحديد قيمة الضريبة المستحقة للخزانة العامة. إن القانون الضريبى يحدد الأحكام والقواعد التى ينبغى مراعاتها عند قياس الربح الضريبى، وهذه الأحكام والقواعد لاتتفق فى بعض الحالات مع قواعد القياس المحاسبى للربح،

وإنما قد تختلف معها، وبالتالي ينبغي الإلمام بأحكام تحديد الربح الضريبي وتطبيقها وذلك حتى يمكن إعداد الإقرار الضريبي، والمعلومات الضريبية الأخرى التي تلتزم المنشأة بإعدادها وفقاً لأحكام القانون الضريبي.

#### ٦-هـ- المحاسبة الحكومية :

تهدف المحاسبة الحكومية إلى تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية في إطار محدد يحكمه القانون واللوائح المالية، وذلك بغية التحقق من تطبيق القوانين واللوائح والموازنات التي تلتزم بها تلك الوحدات الحكومية. إن المحاسبة الحكومية تقوم على مبدأ الإعتمادات أو المخصصات، بمعنى تخصيص إعتماد معين لغرض معين، ويهدف التسجيل في المحاسبة الحكومية إلى الكشف عن مدى إلتزام الوحدات الحكومية بالصرف في حدود الإعتمادات. ولا تهدف المحاسبة الحكومية إلى قياس نتيجة الأعمال أو تحديد المركز المالي أو قياس التكلفة كما هو الحال في المحاسبة المالية أو محاسبة التكاليف.

#### ٦-و- المحاسبة القومية :

تهدف المحاسبة القومية إلى توفير المعلومات التي تعكس الأداء الاقتصادي للمجتمع والوحدات التي يتكون منها في صورة تجميعية خلال فترة زمنية معينة. وتقوم المحاسبة القومية على المبادئ والقوانين الاقتصادية التي تحكم تحديد المعلومات التي تقوم بتوفيرها. وتعد معلومات المحاسبة القومية على مستوى الصناعات والقطاعات وعلى مستوى المجتمع كله. وتساعد المحاسبة القومية على تحليل الظواهر الاقتصادية ودراساتها، وبالتالي فهي تمكن من التخطيط الإقتصادي على المستوى القومي.

#### ٦-ز- مراجعة الحسابات :

تعتبر مراجعة الحسابات فرعاً مستقلاً من فروع المعرفة المحاسبية، وتنطوي على المبادئ والمعايير الخاصة بفحص القوائم المالية بقصد إعداد تقرير عنها يوضح نتائج ذلك الفحص.

وتساعد مراجعة المعلومات المالية على دعم الثقة فى تلك المعلومات، كما تؤدي إلى تحسين الدور الذى تقوم به المعلومات فى عملية الإدارة الاقتصادية. وينبغي أن يتحقق مراجع الحسابات من استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عند إعداد القوائم المالية. ومن المتفق عليه مهنيًا أنه ينبغي أن يشير مراجع الحسابات فى تقريره عن نتيجة الفحص إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا، ويشير إلى أى تغيير فى استخدام تلك المبادئ عن السنوات السابقة، ويوضح تأثير ذلك التغيير على كل من المركز المالى ونتيجة أعمال المشروع. وينظم قيام المراجعين بمهامهم ويحدد مستوى أداء هذه المهام معايير المراجعة المتعارف عليها والتي تضعها وتفسرها الجمعيات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة. كما ينظم هذه المهنة من ناحية أخرى دستور خاص وقواعد أخلاقية تكفل تنفيذ أعمال المراجعة بموضوعية وحياد واستقلال وكفاءة. وتساعد عملية مراجعة وفحص القوائم المالية على التوفيق بين المصالح المتعارضة فى مجال إعداد واستخدام القوائم المالية. فقد يحدث فى بعض الحالات تضارباً فى المصالح بين إدارة المنشأة التى تقوم بإعداد القوائم المالية وبين بعض الأشخاص والجهات التى تستخدم تلك القوائم، فعلى سبيل المثال قد تقوم المنشأة وهى بصدد تقديم طلب الحصول على قرض من البنك بتحسين صورة مركزها المالى، أو قد تأخذ الجانب التفاوضى فى عرض مركزها المالى، كما قد تقوم المنشأة التى ترغب فى زيادة رأسمالها عن طريق طرح أسهمها للاكتتاب العام بالمبالغة فى إظهار مقدرتها الإدارية. ويعمل وجود مراجع الحسابات الخارجى على حماية من يستخدمون القوائم المالية من هذا الانحياز الطبيعى أو من سوء العرض المتعمد للقوائم المالية عن طريق فحص هذه القوائم، والأدلة المدعمة لها والتي تقوم إدارة المنشأة بإعدادها. ويقوم مراجع الحسابات بإبداء رأيه المهني حول مدى صدق تمثيل القوائم المالية، وذلك بعد قيامه بالفحص الضرورى والملائم للتحقق من ذلك. ويتطلب قيام مراجع الحسابات بهذه المهمة ليس فقط وجود مهنة قوية، ومستقلة للمحاسبة والمراجعة، وإنما أيضاً وجود هيكل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا،

وذلك لإستخدامها كمرشد لإعداد وفحص ومراجعة القوائم المالية كما سبق أن ذكرنا. ويؤدى إعداد القوائم المالية وفق مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً إلى التأكد من قابلية تلك القوائم المالية للمقارنة. وإذا كانت القوائم المالية قابلة للمقارنة فيكون المستثمرون فى وضع أفضل من ناحية تكوين رأى عن المشروعات الأفضل فى مجال الإستثمار وما تحققه من عائد.

ونظراً لأهمية القيام بأعمال فحص القوائم المالية ومراجعتها للمجتمع فإن معظم دول العالم تقوم بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة كمهنة مستقلة لها دستورها وقواعدها الأخلاقية الخاصة. وتقوم تلك المهنة من ناحية أخرى بوضع الاطار التعليمى الذى ينبغى توافره فيمن يقوم بممارستها. كما تحدد المهنة المتطلبات المطلوبة من ناحية الخبرة والإستقلال والحياد وغيرها من الأمور التى تدعم التنظيم المهنى، وتحافظ على إستقلال المهنة وتمكنها من أداء دورها فى حماية موارد المجتمع، وتوجيه إستثماراته بشكل يحقق إستغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال<sup>(١)</sup>.

#### ٧- علاقة المحاسبة بفروع المعرفة الأخرى :

ترتبط المحاسبة ببعض فروع المعرفة الأخرى، ونوضح الارتباط بين المحاسبة، وأهم فروع المعرفة الأخرى فيما يلى :

##### ٧- أ - إرتباط المحاسبة بالإقتصاد :

يهدف الإقتصاد كعلم إلى تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة والتى تنصف بالندرة، ويحدد الإقتصاد أفضل السبل لتحقيق هذا الإستغلال الأمثل للموارد، سواء فى مجال تخصيص الموارد على أوجه الإستخدام أو فى مجال إدارة هذه الموارد بعد تخصيصها أو فى مجال توزيع الناتج من إستغلال هذه الموارد. ويظهر إرتباط المحاسبة بالإقتصاد فى ناحيتين،

(١) دكتور أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والتطبيقية، دار المعرفة الجامعية، سويفر

- اسكندرية، ١٩٩٠.

الناحية الأولى أن المحاسبة تتبنى كثيراً من المصطلحات والمفاهيم الاقتصادية، وتستخدم العديد من أدوات التحليل الاقتصادي في بناء نموذج القياس المحاسبي، أما الناحية الثانية التي ترتبط فيها المحاسبة بالإقتصاد فتتضمن في قيام المحاسبة بتوفير المعلومات التي توضح الأداء الفعلي للمبادئ والمعايير الاقتصادية في التطبيق العملي، ومن هذا الارتباط تتضح ضرورة وأهمية الارتباط بين دراسة المحاسبة والإقتصاد.

#### ٧-ب- علاقة المحاسبة بإدارة الأعمال :

الإدارة هي فن تنفيذ المهام من خلال الأفراد. وتتكون العملية الإدارية أساساً من عدة وظائف هي التخطيط ورسم السياسات، والتنظيم، والتوجيه، والرقابة وتقييم الأداء. وتواجه الإدارة وهي بصدد ممارسة وظيفة التخطيط بمشكلة الاختيار بين عدد من البدائل المتاحة، وحتى تستطيع الإدارة دراسة هذه البدائل والمفاضلة بينها فإنها تحتاج إلى المعلومات التي تمكنها من القيام بتلك المهمة. ويتوقف نجاح الإدارة في القيام بمهمة التخطيط ورسم السياسات على مدى ما يتوافر لديها من معلومات ملائمة مرتبطة بموضوع القرار ومقدمة في الوقت الملائم. ويعتبر النظام المحاسبي في المشروع أكبر مصدر للمعلومات المالية، كما أن القيام بباقي الوظائف الإدارية يحتاج إلى عديد من المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي في المشروع.

ومن ناحية أخرى فإن القياس المحاسبي للربح يساعد في الحكم على مدى كفاءة الإدارة في القيام بوظائفها، وهذه الناحية تمثل صورة من صور الارتباط بين المحاسبة وإدارة الأعمال.

وقد أدى إنفتاح المحاسبة الإدارية على وسائل التحليل الكمي واستخدام النماذج الرياضية في التحليل إلى زيادة الارتباط بين المحاسبة وإدارة الأعمال، ذلك لأنه ينبغي أن يلم المحاسب إلماماً كاملاً بتلك الأساليب والنماذج حتى يستطيع أن يتعرف على الحالات التي تستخدم فيها، وعلى ما يؤدي إليه استخدامها من نتائج، وما يحتاج إليه من معلومات.

٧-ج- علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية :

ترتبط المحاسبة بالعلوم الرياضية والإحصائية نظراً لقيام المحاسبة باستخدام كثير من أدوات التحليل الرياضي والإحصائي خاصة في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف. لقد أدى تطور المحاسبة الإدارية في مجال المساعدة في تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد إلى ضرورة استخدام النماذج الرياضية التي تعتبر أفضل الوسائل لتحقيق هذا الهدف. كما أدى التطور العلمي في كثير من مجالات المحاسبة والمراجعة إلى الاعتماد على الأساليب الإحصائية في التحليل، خاصة في مجال استخدام المعايير الإحصائية في التعبير عن الظواهر المحاسبية المختلفة وتحليل وتفسير النتائج.

٧-د- علاقة المحاسبة بالقانون :

ترتبط المحاسبة ارتباطاً وثيقاً بالقانون من نواحي متعددة، فمن ناحية نجد أن القانون قد يتدخل لينظم عملية مسك الدفاتر والإحتفاظ بالنظام المحاسبي، ففي مصر حدد قانون الدفاتر التجارية رقم ٣٨٨ لسنة ١٩٥٣ بعض الدفاتر والمستندات التي تلتزم المشروعات بالإحتفاظ بها. وقد إزداد تأثير القانون على المحاسبة بصدد النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العام (فيما عدا البنوك وشركات التأمين) الذي حدد أسس القياس المحاسبي وقواعد الإتصال والعرض المحاسبي. وينظم قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ الأحكام الخاصة بالحسابات المنشورة، وماينبغي أن تشتمل عليه والمواعيد المقررة لهذا النشر ومسئوليات مراجع الحسابات عن تلك الحسابات المنشورة.

ومن ناحية أخرى فإن المحاسبة ترتبط بالقانون لأنها توفر المعلومات التي توضح مدى الإلتزام بالقوانين المختلفة التي تلتزم المشروعات بتطبيقها. ومن هذا الإرتباط بين المحاسبة والقانون يتضح مدى أهمية إلمام دارس المحاسبة بالقانون حتى لا يقع في أى مخالفات قانونية.

## ٧-هـ- علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية :

ترتبط المحاسبة وخاصة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بالعلوم الهندسية. إن محاسبة التكاليف تهتم كما سبق أن ذكرنا بتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف، وليس من الممكن تحقيق الرقابة على عنصر تكلفة الخامات دون الإلمام بعملية هندسة المنتج وهندسة العمليات الصناعية. إن هندسة المنتج تحدد أفضل الخامات التي ينبغي إستخدامها وتحدد كميات تلك الخامات كما تحدد البدائل، وهي كلها أمور ينبغي الإلمام بها لتحقيق الرقابة على تكلفة الخامات. كما تحدد هندسة العمليات أفضل وسيلة لتحديد مسار العمليات الصناعية وهي من الأمور الهامة للقضاء على التالف والعدم والوقت الضائع وهي من صميم أعمال الرقابة على عناصر التكاليف. ومن هذا الارتباط يتضح أهمية إلمام من يقومون بدراسة التكاليف بعملية هندسة المنتج وهندسة العمليات الصناعية.

وهناك ناحية أخرى توضح لإرتباط المحاسبة المالية بالعلوم الهندسية، وتنحصر في إعتداد المحاسب المالي على التقديرات الهندسية للحياة الإنتاجية للأصول المتخصصة ذات الطبيعة المعقدة. وهذا المجال من المجالات التي ينبغي أن يتعاون فيها المهندس مع المحاسب للوصول إلى تقدير سليم للحياة الإنتاجية، وبالتالي تحديد معدلات مقبولة لإهلاك تلك الأصول.

## ٨- لجنة معايير المحاسبة الدولية:

لقد أثير جدل كبير حول إمكانية وجدوى تطوير مجموعة من المبادئ المحاسبية التي يمكن قبولها على المستوى العالمى حتى يمكن إجراء مقارنات بين التقارير المحاسبية الخاصة بوحدة تمارس عملها في بلدان مختلفة وخصوصاً بالنسبة للشركات الدولية والتي توصف بأنها متعددة الجنسيات أو العابرة للقارات.

ونتيجة لذلك، ظهرت العديد من المنظمات التي تهتم بالمحاسبة الدولية ومن هذه المنظمات ما يمثل تجمعات إقليمية أو دولية مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، والأمم المتحدة UN، ومنظمة التعاون الاقتصادي



والتنمية DECO، والمجموعة الاقتصادية الأوربية EEC، واتحاد المحاسبين الآسيويين AFA، ومجلس المحاسبة الأفريقي AAC، والجمعية العربية للمحاسبين القانونيين (ASCA). وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أبرز وأهم المنظمات الدولية المهتمة بوضع وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وقد ظهرت لجنة معايير المحاسبة الدولية بناءً على إتفاق تم في يوم ٢٩ يونيه عام ١٩٧٣ بين المؤسسات المحاسبية المهنية في استراليا، وكندا، وفرنسا، وألمانيا، واليابان، والمكسيك، وهولندا، والمملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية. ولقد إتفق الأعضاء عند توقيع إتفاقية تأسيس اللجنة وإعداد دستورها على صياغة ونشر معايير محاسبية يتم استخدامها عند إعداد القوائم المالية التي يتم مراجعتها وتشجيع قبولها والالتزام بها دولياً. وتضم اللجنة الآن ١١٥ مؤسسة محاسبية مهنية من ٨٥ دولة، منها جمهورية مصر العربية.

ووفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم، تم إصدار معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التي أجريت عليها لتتماشى هذه المعايير مع الواقع المصرى. وتجدر الإشارة إلى أن الموضوعات التي لم يتم تناولها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية يتم الرجوع في معالجتها إلى معايير المحاسبة الدولية حتى يتم صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات. وقد تم إصدار ٢٣ معياراً محاسبياً مصرياً، بينما تبلغ معايير المحاسبة الدولية ٣٨ معياراً محاسبياً دولياً حتى أول يناير ١٩٩٩.

## أسئلة على الفصل الأول

أجب على الأسئلة التالية :

- ١- ما هو الغرض من المحاسبة ؟
- ٢- ماهى الوظائف الرئيسية للنظام المحاسبى ؟
- ٣- حدد المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبى، وبين ما تحتوية من معلومات.
- ٤- ماهو المقصود باصطلاح عمليات المشروع ؟
- ٥- لماذا يهتم كل من الموردين والمستثمرين بالقوائم المالية ؟
- ٦- إشرح كيف تساهم المحاسبة فى الحكم على مدى تحقيق المشروع لأهدافه.
- ٧- بين أهم فروع المعرفة التى ترتبط بها المحاسبة، وبين أهم مظاهر هذا الارتباط.
- ٨- علق على كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد مبيناً أوجه الصواب أو الخطأ فى كل منها.
- يقتصر الهدف من المحاسبة على عملية قياس معلومات مفيدة عن الموارد والربحية للمساعدة فى عملية إتخاذ القرارات.
- من الضروري أن تعد القوائم المالية فى ظل مجموعة متعارف عليها من المفاهيم والمبادئ والافتراضات ضماناً لتحقيق المحاسبة لأهدافها.
- تقتصر وظيفة النظام المحاسبى على تسجيل العمليات التى تقوم بها المشروع.
- تخضع العمليات الإحتمالية للتسجيل المحاسبى.
- يقتصر إستخدام المعلومات التى يوفرها النظام المحاسبى على إدارة المشروع الداخلية.
- لا تختلف المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية.
- تهتم المحاسبة الإدارية بإعداد التقارير والقوائم التى تستخدمها الجهات الخارجية.
- يمكن تحديد المعلومات التى تستخدم داخلياً بصورة محددة وقاطعة كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية.

- تساعد المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي على تخصيص الإستثمارات على فرص الإستخدامات المختلفة.
- ليس من الضروري مراجعة القوائم المالية بواسطة مراجع حسابات خارجي محايد ومستقل ويتمتع بالكفاءة اللازمة.
- ٩- بين أوجه الصواب والخطأ في كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :
  - يقتصر هدف المشروع على تحقيق الربح.
  - لاتساعد المحاسبة على التحقق من مدى تنفيذ المشروع لأهدافه.
  - قد يتعارض هدف الربحية مع هدف السيولة.
  - تهدف محاسبة التكاليف إلى إعداد القوائم المالية للمشروع.
  - لاتربط محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية.
  - تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحديد ربحية الوحدات الحكومية وتحديد مركزها المالي.
  - يكون مراجع الحسابات مسئولاً عن إعداد القوائم المالية.
  - تخدم المحاسبة القومية في مجال التخطيط ورسم السياسات الاقتصادية.
  - لاتربط المحاسبة بالاقتصاد ولكنها ترتبط جزئياً بإدارة الأعمال.
  - لا يؤثر القانون في المحاسبة في معظم دول العالم.



## الفصل الثاني

### في

## القوائم والتقارير المالية

## والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

### ١ - مقدمة:

عرضنا في الفصل السابق لتعريف المحاسبة وبيننا وظائف النظام المحاسبي وأهدافه، وأوضحنا أن الهدف الرئيسي للمحاسبة هو الوصول إلى القوائم المالية، وبيننا إستخدامات تلك القوائم والأطراف المختلفة التي تستخدم تلك القوائم. ونعرض في هذا الفصل بشئ من التفصيل للقوائم المالية التي تسعى المحاسبة المالية إلى توفيرها، ونبين أولاً أهداف تلك القوائم والتقارير بالنظر إلى الجهات العديدة التي تستخدمها. وبعد تحديد أهداف تلك القوائم والتقارير المالية نستعرض عناصر تلك القوائم ومحتوياتها، ثم نعرض بعد ذلك للخصائص النوعية الرئيسية التي ينبغي توافرها في المعلومات التي تشتمل عليها تلك التقارير والقوائم. ونعرض بعد ذلك للقيم المختلفة التي تستخدمها المحاسبة ونفرق بين تلك القيم ونوضح الاختلافات الرئيسية بينها. ويهدف هذا الإستعراض إلى التمهيد للفصل التالي الذي نستعرض فيه الإطار الفكري للمحاسبة، مع الإشارة إلى أهداف وعناصر القوائم المالية والخصائص النوعية الواردة في معايير المحاسبة المصرية والدولية، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل في الصفحات التالية.

### ٢ - أهداف القوائم المالية :

ذكرنا في الفصل السابق أن الهدف الرئيسي للمحاسبة المالية هو إعداد التقارير المالية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي. وتوفر تلك القوائم متابعة مستمرة ومعبراً عنها في صورة نقدية لكل التطورات التي تحدث في موارد (أصول) المشروع والتزاماته، وأيضاً الأنشطة الاقتصادية التي تؤدي إلى تغيير تلك الموارد والإلتزامات<sup>(١)</sup>.

AICPA. "Statement of the Accounting Principles. Basic Concepts and (١) Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprise"; New York, 1970.

وتتعدد الجهات التي تستخدم المعلومات والقوائم المالية، كما سبق أن ذكرنا. ولعل أهم تلك الجهات هم المستثمرين الحاليين والمحتملين وأصحاب السندات، ورجال البنوك والدائنين والمحللين الماليين والإقتصاديين والمنظمات العمالية، وكثير من الجهات الحكومية. وتساعد القوائم المالية كثيراً من هذه الجهات على إتخاذ بعض القرارات والقيام ببعض التنبؤات والدراسات اللازمة لإتخاذ مثل هذه القرارات.

وتشتق الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها من إحتياجات الجهات الخارجية التي تقوم بإستخدام تلك القوائم. وغالباً ما يطلق على القوائم المالية التي تعد لخدمة جميع المستخدمين الخارجيين للبيانات اصطلاح القوائم المالية ذات الأغراض العامة General Purpose Financial Statements. ويكون من السهل تحديد الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها إذا تطابقت إحتياجات جميع الجهات التي تستخدم القوائم المالية، وإذا كانت إهتماماتهم في المعلومات التي تفصح عنها تلك القوائم واحدة، ولكن هذا غير ممكن عملياً. إن البنك الذي يقوم بفحص القوائم المالية بقصد الموافقة على منح قرض قصير الأجل يهتم ببعض عناصر القوائم المالية التي تظهر له قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل. وعلى العكس من ذلك فالمستثمر أموالك أسهم الشركة سيهتم بشكل أكبر بالمقدرة الإيرادية للمنشأة، وبالنمو المتوقع في الإيرادات بالنسبة للسهم، وبقدرة المنشأة صاحبة التقارير على الإستمرار في العمل كمنشأة مستمرة كما تفصح عنها القوائم المالية.

ونظراً لأن القوائم المالية ذات الأغراض العامة تخدم مجموعة عديدة من الجهات فإن حاجات وإهتمامات بعض تلك الجهات تلقى مزيداً من الإهتمام عن حاجات غيرها من الجهات. ففي ظل الممارسة الحالية نجد أن حاجات المستثمرين أو الدائنين المحتملين تدمج مع حاجات المستثمرين الحاليين في المشروع. وتهتم إدارة المشروع بالنسبة لهذه القوائم المالية ذات الأغراض العامة بإظهار الكيفية التي تم بها إستخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها. ولعل تمسك الإدارة بهذه النظرة أو بتوضيح كيفية إستغلال الموارد الموضوعة تحت

تصرفها يوضح السبب في التمسك بالقياس التاريخي لتكلفة تلك الموارد رغم التغييرات الكبيرة في المستوى العام للأسعار في مختلف دول العالم في الوقت الحاضر. ومن ناحية أخرى فإن النظر إلى إدارة المشروع على اعتبار أنها مسؤولة عن مجموعة الموارد الموضوعة تحت تصرفها يشرح جزئياً إغفال التكاليف والمنافع الاجتماعية في القوائم المالية. وتزداد أهمية تلك التكاليف والمنافع الاجتماعية في مختلف دول العالم، وبصفة خاصة في الدول التي يكون للمنشآت دور اجتماعي إلى جانب دورها الاقتصادي.

وتتعرض البيئة التي تعمل فيها المشروعات المختلفة للتغيير بشكل كبير في الآونة الأخيرة وتؤدي التغييرات في الهيكل الاقتصادي والسياسي والاجتماعي إلى تغييرات في الإحتياجات من المعلومات لمختلف من يستخدمون القوائم المالية. وتتطلب تلك التغييرات عادة معايير جديدة للإفصاح والقياس وزيادة كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في معظم الحالات. وقد إستجابت مهنة المحاسبة لهذه التغييرات في الإحتياجات من المعلومات في معظم دول العالم ومنها مصر، وطلورت مبادئها ومعايير الإفصاح الخاصة بها للوفاء بالتطلبات الجديدة من المعلومات والإستخدامات المختلفة للقوائم المالية.

ويمكن أن نلخص أهم الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في الوقت الحاضر فيما يلي<sup>(١)</sup>:

أولاً : ينبغي أن توفر القوائم المالية للمشروع المعلومات اللازمة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وذلك لإستخدامها في إتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالإستثمار أو الإقراض، وذلك في ضوء القيود المفروضة على المحاسبة المالية. ومن الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين والدائنين الذي يكون لديهم إلماماً معقولاً بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية، والذين يكون لديهم الرغبة في بذل الجهد وإستنفاد الوقت المطلوبين لدراسة تلك القوائم.

(٢) FASB, Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting Elements of Financial Statements and Their Measurements, 1970, pp. 11-12.

ثانياً : من الضروري أن توفر القوائم المالية للمشروع المعلومات التى تساعد المستثمرين والدائنين على تقدير الإحتمالات والتوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة والفوائد، وما يحتمل تحصيله من بيع أو استدعاء أو سداد الأوراق المالية أو القروض وتتأثر تلك التوقعات بالآتى : (١) مقدرة المشروع فى الحصول على نقدية كافية من خلال إيراداته وأنشطته المالية الأخرى، ومقدرة المشروع فى الحصول على إعادة استثمار موارده المكتسبة، وسداد أرباح نقدية وفوائد بعد ذلك. (٢) توقعات المستثمرين والدائنين حول هذه المقدرة بشكل عام والتي تؤثر على القيم السوقية للأوراق المالية الخاصة بالمشروع بالنسبة لغيرها من أوراق المشروعات الأخرى. وبناء عليه ينبغى أن توفر المحاسبة المالية والقوائم المالية المعلومات التى تساعد المستثمرين والدائنين للحكم على إحتمالات الحصول على تدفقات نقدية من خلال الإيرادات والأنشطة المالية المختلفة.

ثالثاً : ينبغى أن توفر القوائم المالية المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمشروع والتي يكون من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة، كما ينبغى أن توضح تلك القوائم إلتزامات المشروع المتعلقة بتحويل موارد معينة إلى موارد أخرى والتي قد يترتب عليها تدفقات نقدية محتمل خروجها من المشروع. ومن الضروري أن تفصح تلك القوائم عن إيرادات المشروع، والتي تمثل نتائج عملياته وغيرها من الأحداث والظروف التى تؤثر على المشروع. وطالما أن هذه المعلومات تعتبر فى غاية الأهمية لتحديد قدرة المنشأة على توزيع أرباح نقدية وسداد الفوائد وغيرها من الإلتزامات عندما يحل ميعاد إستحقاقها، فإنها ينبغى أن تكون جوهر المحاسبة المالية ومحل الإهتمام الرئيسى عند إعداد القوائم المالية.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالى، والآداء، والتغيرات فى المركز المالى للوحدة والتي تفيد مدعى واسع من المستخدمين فى اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. وتقدم المعلومات عن المركز المالى بصفة أساسية فى الميزانية العمومية، أما المعلومات عن الآداء فتقدم فى قائمة الدخل، وأخيراً تقدم المعلومات عن التغيرات فى المركز المالى فى قائمة التدفقات النقدية.



### ٣- القوائم المالية وعناصرها الرئيسية :

لا يمثل إعداد القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية. ولكن الإلمام بتلك القوائم يعتبر المنطلق الأساسي لتعلم المحاسبة. إن القوائم المالية هي وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه. وتعتبر القوائم المالية المخرجات النهائية للعملية المحاسبية، ونتيجة لذلك فإن دارس المحاسبة الذى يلم بتلك القوائم وبمحتوياتها وأهدافها والمبادئ والافتراضات التى تعد على أساسها يستطيع أن يتفهم الخطوات المحاسبية التى تسبق عملية إعداد تلك القوائم المالية فى يسر وسهولة.

ويستخدم فى الوقت الحاضر قائمتين محاسبيتين أساسيتين\* هما الميزانية العمومية وقائمة الدخل. وتلخص هاتين القائمتين معاً كل المعلومات التى تشتمل عليها مئآت أو ربما آلاف الصفحات التى تشتمل عليها السجلات المحاسبية التفصيلية للمشروع. وسنعرض فى هذا الفصل لكل من هاتين القائمتين وذلك كتمهيد لتحديد المفاهيم الأساسية للمحاسبة، وتحديد الافتراضات والمبادئ والمعتقدات المحاسبية الرئيسية.

#### ٣-أ - الميزانية العمومية :

تهدف الميزانية العمومية، أو قائمة المركز المالى كما يطلق عليها فى بعض الأحيان، إلى بيان المركز المالى للمشروع فى لحظة معينة. ويقوم كل مشروع بإعداد ميزانية عمومية مرة على الأقل كل سنة، وتعد بعض الشركات ميزانية عمومية فى نهاية كل شهر. وتوضح الميزانية العمومية أصول المشروع فى جانب منها، والتزاماته وحقوق أصحابه فى الجانب الآخر منها.

ونعرض فيما يلى ميزانية عمومية توضح المركز المالى لإحدى وكالات الإعلان فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ .

(\*) هناك قوائم أخرى تستخدم فى الوقت الحاضر مثل قائمة التغيرات فى المركز المالى وقائمة التدفق النقدى والتى ستعرض لها الدارس فى مراحل متقدمة من المحاسبة.

## وكالة حسام للإعلان

الميزانية العمومية في ١٩٩٩/١٢/٣١

الأصول	المخصص
(١) أصول قصيرة الأجل (متداولة)	(١) الإلتزامات
نقدية ٢٨٥٠٠	دائون (أرصدة مستحقة ٢٢٠٠٠
مخزون مهمات ١١٥٠٠	للخير
٢٠٠٠	إيرادات محصلة مقدما ٢٨٠٠٠
	المجموع ٥٠٠٠٠
(٢) أصول طويلة الأجل (ثابتة)	(٢) حقوق الملكية
أراضي ٧٠٠٠٠	رأس المال (مضاف إليه ١٥٠٠٠٠
مباني ٤٠٠٠٠	أرباح العام) ٢٠٠٠٠٠
سيارات ٣٠٠٠٠	
أثاث ٠٠٠	
٢٠٠٠٠٠	

ويلاحظ أنه يوجد أعلى الميزانية العمومية ثلاثة عناصر رئيسية هي :

١- اسم المنشأة

٢- اسم القائمة «الميزانية العمومية» .

٣- تاريخ الميزانية العمومية.

ويقع أسفل هذه المفردات صلب الميزانية العمومية الذي يتكون من قسمين رئيسيين أحدهما للأصول والآخر للمخصص.

وتنقسم الأصول في الميزانية السابقة إلى قسمين القسم الأول يمثل الأصول قصيرة الأجل (المتداولة) وهي تلك الأصول التي يكون لها طبيعة نقدية أو من المتوقع أن تتحول إلى نقدية خلال سنة أو خلال دورة التشغيل القادمة أيهما أطول. ويتم ترتيب هذه المجموعة من الأصول في الميزانية

العمومية على أساس مدى سيولة كل عنصر بمعنى أن العناصر الأكثر سيولة (قابلة للتحويل إلى نقدية بسرعة) توضع أولاً يليها العناصر الأقل سيولة وهكذا إلى أن تنتهي مجموعة الأصول قصيرة الأجل. وتشتمل المجموعة الثانية من الأصول على الأصول طويلة الأجل التي تحصل عليها المنشأة بقصد استخدامها في العمل والإنتاج ويتم ترتيبها على أساس صعوبة تحويلها إلى نقدية بمعنى أن الأراضي أولاً وتليها المباني ثم السيارات ثم الأثاث وغيرها من الأصول التي تستخدم في العمل والإنتاج، وتوجد مجموعة ثالثة من الأصول هي الأصول غير الملموسة أى الأصول التي تفتقد الكيان المادى الملموس مثال ذلك شهرة المحل وحقوق الاختراع والعلامات التجارية، وتوضع هذه المجموعة من الأصول فى آخر جانب الأصول من الميزانية العمومية.

وينقسم جانب الخصوم إلى قسمين رئيسيين هما الإلتزامات المستحقة للغير أو بصفة خاصة الإلتزامات قصيرة الأجل أى ينبغى سدادها خلال السنة القادمة، أو أن سدادها يترتب عليه خلق إلتزامات قصيرة الأجل أخرى أو استخدام بعض الأصول قصيرة الأجل. ومن الأمثلة على الإلتزامات قصيرة الأجل الأرصدة المستحقة للموردين والمصاريف المستحقة والقروض قصيرة الأجل. أما القسم الثانى من جانب الخصوم فهو حقوق الملكية وهى عبارة عن إستثمارات أصحاب المشروع فى أعمال المنشأة، وهى أساساً رأس المال وأى أرباح مجمعة قد يحتفظ بها أصحاب المشروع للإستثمار فى عمليات المنشأة. ويوجد فى معظم الميزانيات مجموعة ثالثة من الإلتزامات هى الإلتزامات طويلة الأجل وهى التى يكون إستحقاقها بعد سنة عادة، أى أنها الإلتزامات التى لا يتطلب سدادها استخدام نقدية أو أصول قصيرة الأجل أخرى خلال سنة أو خلال دورة التشغيل أيهما أطول. وتظهر هذه المجموعة الثالثة من الإلتزامات عادة بعد الإلتزامات قصيرة الأجل.

وتجدر الإشارة إلى أن ترتيب الميزانية العمومية على الصورة السابقة يركز

على هدف السيولة ذلك لأن أول عنصر فى الأصول هو الأصول قصيرة الأجل وأول عنصر فى الإلتزامات هو عنصر الإلتزامات قصيرة الأجل. ويمثل هذا الترتيب لعناصر الميزانية الصورة المتعارف عليها للميزانية العمومية فى الولايات المتحدة الأمريكية. ويختلف الأسلوب السابق فى ترتيب الميزانية عن الصورة الشائعة فى معظم الكتابات العربية، وأيضاً يختلف عن كثير من الميزانيات المنشورة فى مصر، إن الترتيب الذى يستخدمه كثير من الكتاب العرب ينطوى على إظهار الأصول طويلة الأجل كأول عنصر من عناصر الميزانية العمومية وإذا كان هناك عناصر ملموسة تظهر كأول عنصر يليها الأصول طويلة الأجل ثم يأتى بعد ذلك الأصول قصيرة الأجل مع ترتيبها وفق صعوبة تحويلها إلى نقدية، بمعنى أن توضع الأصول الأقل سيولة (فى مجموعة الأصول قصيرة الأجل) أولاً يليها الأكثر سيولة وهكذا إلى أن نصل إلى رصيد النقدية كأخر رصيد فى الميزانية العمومية. كما تجدر الإشارة إلى أن ترتيب جانب الخصوم الذى يستخدمه معظم الكتاب العرب ينطوى على وضع حقوق الملكية أولاً ثم يليها الإلتزامات طويلة الأجل ويلي ذلك الإلتزامات قصيرة الأجل. ويركز هذا الترتيب على هدف الربحية وتوضيح مدى ما يمتلكه المشروع من أصول طويلة الأجل. وفى تصورنا أن كل من هذين الترتيبين لعناصر الميزانية له وجهته، ولكننى سأستخدم خلال الدراسة بهذا الكتاب الصورة السابق عرضها للميزانية العمومية والتي تركز على هدف السيولة لأنه يمثل أهم الأهداف بالنسبة لمعظم المشروعات فى الوقت الحاضر. لأن عدم توافر السيولة قد يترتب عليه مشاكل خطيرة للمنشأة.

وطبقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٩)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٣)، عرض الأصول والإلتزامات المتداولة. كذلك يعرض المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية. وبناءً على قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، بشأن المحاسبة المصرية، تقدم المعلومات عن المركز المالى فى شكل قائمة تظهر على الصورة التالية:

الفصل الثاني : القوائم والتقارير المالية  
والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

منشأة الصابرين

قائمة المركز المالي في ١٩٩٩/١٢/٣١

(أرقام افتراضية)	جنيه	جنيه
الأصول طويلة الأجل		
الأصول الثابتة		١٠٠,٠٠٠
مشروعات تحت التنفيذ		٥٠,٠٠٠
أصول طويلة الأجل أخرى		٢٠,٠٠٠
		١٧٠,٠٠٠
الأصول المتداولة		
المخزون	٣٠,٠٠٠	
المدينون وأوراق القبض	٢٠,٠٠٠	
استثمارات متداولة في أوراق مالية	٢٥,٠٠٠	
النقدية	٥٥,٠٠٠	
الإلتزامات المتداولة		
المخصصات	(٢٥,٠٠٠)	
البنوك الدائنة	(٥,٠٠٠)	
الدائنون وأوراق الدفع	(٣٠,٠٠٠)	
رأس المال العامل		٧٠,٠٠٠
		٢٤٠,٠٠٠
إجمالي الاستثمار ويتم تمويله على النحو التالي:		
حقوق المساهمين	١٤٠,٠٠٠	
الإلتزامات طويلة الأجل	١٠٠,٠٠٠	
إجمالي تمويل رأس المال العامل والأصول طويلة الأجل		٢٤٠,٠٠٠

### ٣-ب- قائمة الدخل (الحسابات الختامية) :

تهدف قائمة الدخل إلى مقابلة إيرادات المشروع بالمصروفات والأعباء التي تساهم في تحقيق تلك الإيرادات. وتكون نتيجة هذه المقابلة هو ما تحققه المنشأة من ربح أو خسارة. وتظهر قائمة الدخل في أبسط صورها على النحو التالي:

#### وكالة حسام للإعلان الحساب الختامي عن السنة المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

المصروفات	الإيرادات
١٠٠٠٠	إيرادات إعلانات
٢٠٠٠٠	فوائد دائنة
٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
١٧٠٠٠	٢٠٠٠٠
٨٠٠٠	
٣٥٠٠٠	
١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠

ويبين الحساب الختامي لإيرادات المشروع في جانب والمصروفات في جانب آخر، ويوضح هذا الحساب نتيجة الأعمال عن فترة زمنية معينة هي سنة، وأن كان من الممكن أن يعد الحساب الختامي عن فترة أقل من السنة. ويلاحظ أن إسم المنشأة يظهر في أعلى القائمة يليه إسم القائمة، ثم الفترة التي تغطيها تلك القائمة، والتي ينبغي أن تنتهي في تاريخ الميزانية العمومية.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، يتناول المعيار المحاسبي المصري رقم (٥)، والمناظر للمعيار الدولي رقم (٨)، صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية، وتغيير السياسات المحاسبية. كذلك يعرض المعيار المحاسبي المصري رقم (١٣)، والمناظر للمعيار الدولي رقم (٥)، المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية. وبناءً على قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة

١٩٩٧، بشأن معايير المحاسبة المصرية، تقدم المعلومات عن الأداء في قائمة الدخل كمايلي:

منشأة الصابرين

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

جنيه	جنيه	(أرقام افتراضية)
٢٠٠,٠٠٠	صافى المبيعات	
(٥٠,٠٠٠)	يخصم : تكلفة المبيعات	
١٥٠,٠٠٠	مجمل الربح أو الخسارة	
(٢٠,٠٠٠)	يخصم : مصروفات عمومية وإدارية وتعميلية	
١٣٠,٠٠٠		
١٢٠,٠٠٠	يضاف : إيرادات أخرى عادية	
٢٥٠,٠٠٠	صافى أرباح أو خسائر النشاط	
١١٥,٠٠٠	يضاف : إيرادات غير عادية وأرباح رأسمالية وأرباح فروق عملة	
(٦٥,٠٠٠)	يخصم : مصروفات غير عادية	
٣٠٠,٠٠٠	صافى الربح أو الخسارة قبل ضرائب الدخل	
(٤٠,٠٠٠)	يخصم : ضريبة الدخل	
٢٦٠,٠٠٠	صافى الربح أو الخسارة بعد ضريبة الدخل	

#### ٤ - الخصائص النوعية التي ينبغي توافرها في المعلومات المالية :

حتى تستطيع المعلومات المالية التي تشتمل عليها القوائم المالية أن تحقق الأهداف التي تعمل على تحقيقها على النحو الذى سبق ذكره ينبغي أن يتوافر فيها مجموعة من الخصائص النوعية الضرورية. ولاشك أن تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المالية والإنفاق على محتوى كل منها والمقصود به يعتبر فى منتهى الأهمية لضمان توفير معلومات يكون لها قيمة اقتصادية تساعد على تحقيق أهداف المحاسبة فى مجال تخصيص الموارد الاقتصادية للمجتمع بصورة مثالية. ولايوجد إئفاق بين الكتاب ولا حتى بين المنظمات المهنية فى الولايات المتحدة الأمريكية أو غيرها من دول العالم على عناصر تلك الخصائص، ولكن هناك خصائص معينة متفق عليها بين الجميع. وتشتمل الخصائص الرئيسية

المتفق عليها بين الكتاب على أربعة خصائص رئيسية هي الملائمة، والقابلية للقياس، وإمكانية الاعتماد عليها، والقابلية للمقارنة.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، هناك أربعة خصائص أساسية هي:

١- القابلية للفهم بالنسبة للأفراد ذوي الدرجة المعقولة من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية.

٢- الملائمة لإحتياجات إتخاذ القرارات الاقتصادية.

٣- إمكانية الاعتماد على المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ والتحيز الجوهرى وتصف بأمانة التعبير.

٤- القابلية للمقارنة لنفس الوحدة على مدار الزمن أو بين الوحدات المختلفة.

ونوضح المقصود بكل خاصية من تلك الخصائص الرئيسية، وماتنطوى عليه من خصائص فرعية فيما يلى<sup>(١)</sup>،<sup>(٢)</sup>:

أولاً: الملائمة: Relevance

يؤثر مفهوم الملائمة بشكل كبير فى تحديد العناصر التى تخضع للتسجيل المحاسبى والتى تخضع لعمليات المحاسبة بشكل عام، وأيضاً فى تحديد العناصر التى تدرج فى التقارير والقوائم المالية. إن المعلومات الملائمة هى المعلومات التى تساعد على إتخاذ القرارات السليمة، وتساعد على تفسير التساؤلات والشكوك التى قد تكون فى ذهن من يستخدمون تلك المعلومات. وليس من السهل وضع تعريف محدد لخاصية الملائمة فى المعلومات المالية، ذلك لأن هذا التعريف يتوقف على من يستخدمون المعلومات المالية وعلى إحتياجاتهم، وبالتالي فإن تحديد ماهو ملائم وماهو غير ملائم لايعتبر أمراً سهلاً. ونتيجة لهذه الصعوبة فإنه من الأفضل وضع بعض الخصائص الفرعية التى يعتبر وجودها قرينة على ملائمة المعلومات. ومن المتفق عليه بين معظم الكتاب أن خاصية الملائمة تنطوى على بعض الخصائص الفرعية وهى :

FASB. Discussion Memerandum, Conceptual Frame work for Financial (١)  
Accounting and Reporting.

L O. Ellis and B.J. Thacher, "Intermediate Accounting", McGraw Hill, (٢)  
New York. 1978.



(١) الأهمية Materiality وتعنى أن القوائم المالية ينبغي أن تفسح عن المعلومات المهمة، والمعلومات المهمة هي تلك المعلومات التي يؤدي الإفصاح عنها أو عن كيفية معالجتها إلى التأثير على الشخص العادي Reasonable Person.

(٢) الاهتمام بالمحتوى دون الشكل Substance over form. وتعنى هذه الخاصية الفرعية للملائمة أن المعلومات التي تعبر عن المحتوى الاقتصادي للأحداث والعمليات تكون أكثر ملائمة في مجال استخدام المعلومات لإتخاذ القرارات من مجرد عرض الشكل القانوني لتلك الأحداث والوقائع.

(٣) توفير المعلومات في الوقت الملائم Timeliness وتعنى أن المعلومات الملائمة هي المعلومات التي تقدم لمستخدميها في الوقت الملائم حتى يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات.

(٤) سهولة الفهم Understandability حتى تتحقق خاصية ملائمة المعلومات المالية فإنه من الضروري أن تكون مفهومه أو يسهل فهمها بالنسبة للأشخاص الذين يتوافر لديهم إلماماً مقبولاً بالأنشطة الاقتصادية والمحاسبة المالية، والذين يتوافر لديهم الوقت والرغبة في فهم تلك المعلومات والقوائم.

(٥) الإفصاح الكامل Completeness of disclosure وتعنى هذه الخاصية الفرعية للملائمة أن المعلومات الملائمة هي المعلومات الكاملة، سواء كانت تلك البيانات والمعلومات قابلة للقياس أو غير قابلة للقياس (مثل ذلك معلومات عن السياسة المحاسبية وطرق الإهلاك وكيفية تقييم البضاعة....).

(٦) إدراج المعلومات المتعلقة بالوحدة Inclusion of entity Information حتى يتوافر للمعلومات المالية صفة الملائمة، فإنها ينبغي أن تفصح عن الوحدة المحاسبية المد لها القوائم المالية، وجدير بالذكر في هذا الصدد أنه ما لم يكن هناك إشارة إلى عدم استمرار المنشأة، فإن من حق من يستخدمون المعلومات المالية أن يفترضوا أن المنشأة مستمرة في أعمالها.

### ثانياً: القابلية للقياس : Measurability

من الضروري أن تكون المعلومات المدرجة في القوائم المالية قابلة للقياس النقدي، معنى هذا أن القوائم المالية تعبر عن معلومات متعلقة بالوحدة المحاسبية معبراً عنها بوحدة النقد السائدة في المجتمع. وتتطوى هذه الخاصية الرئيسية للمعلومات المحاسبية على خاصيتين فرعيتين هما :

(١) مدى إمكانية القياس ووحدة القياس المستخدمة Scale and Unit of Measurement، وتعني هذه الخاصية الفرعية أن القوائم المالية تعبر عن مختلف عناصرها بوحدة النقد السائدة، وإذا كان هناك عناصر غير قابلة للقياس النقدي أو أن قياسها ليس دقيقاً فإنها لن تظهر في القوائم المالية.

(٢) القيم التي تخضع للقياس المحاسبى Attributes to be measured تقوم المحاسبة بقياس القيم التاريخية لمختلف عناصر الأصول والخصوم، وتفصح القوائم المالية عادة عن هذه القيم التاريخية، ولا يمنع هذا بطبيعة الحال من قياس بعض القيم الأخرى في المحاسبة مثال ذلك قياس القيم الجارية لبعض الأصول وذلك على نحو ما سئرى فيما بعد.

### ثالثاً: إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية: Reliability

تشير خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية إلى مستوى الثقة الذي يمكن أن يضعه من يستخدمون القوائم المالية في المعلومات والقيم الواردة بها، وتزداد درجة الاعتماد على القياس المحاسبى كلما كان هذا القياس يعبر بصدق عن العناصر والقيم المراد قياسها. وتتطوى هذه الخاصية الرئيسية للمعلومات المالية على خمسة خصائص فرعية هي :

(١) التوافق بين القيمة المقاسة والخصائص (السمات) المراد قياسها:

Agreement between a measure of an attribute and the attributes measured.

تزداد درجة الاعتماد على القوائم المالية كلما عبرت المقاييس المحاسبية بصدق عن الخصائص أو القيم المراد قياسها، فإذا قلنا أن التكلفة التاريخية

لأحد عناصر الأصول ١٠٠٠٠ جنيه (القياس) فإنه من الضروري أن يعبر هذا المبلغ فعلاً عن القيمة المراد قياسها وهي التكلفة التاريخية للأصل، بمعنى أن من الضروري التوافق بين القياس المحاسبي والخاصية (القيمة) المراد قياسها.

(٢) الموضوعية والحيدة وعدم الإنحياز :

Objectivity, Freedom from bias, Neutrality

إن المعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها هي المعلومات الموضوعية المحايدة وغير المنحازة. وتعني الموضوعية في هذا الصدد أن القياس المحاسبي يتوافر فيه الخصائص التالية :

( أ ) أن يكون هذا القياس محايد وغير منحاز لأي نوع من أنواع الإستخدامات التي ستوجه إليها القوائم المالية أو لأي مجموعة من المستخدمين.  
(ب) إن القياس المحاسبي خال من أي إنحياز شخصي من جانب من قام بإعداده.

وينبغي أن يتوافر في القوائم المالية ذات الأغراض العامة الحياد التام من جانب من يقوم بإعدادها بالنسبة لمختلف الإستخدامات التي تستخدم فيها، وذلك حتى تستطيع مقابلة الإحتياجات المشتركة لجميع الجهات التي تستخدم تلك القوائم، وإلا فقدت تلك القوائم أهميتها في التعبير العام عن مركز المنشآت ونتيجة أعمالها. ويؤدي الإنحياز في إعداد تلك القوائم إلى خدمة فئة أو جهة من الجهات التي تستخدم تلك القوائم المالية على حساب الجهات أو الفئات الأخرى.

ونخلص مما تقدم إن الاعتماد على القوائم والمعلومات المالية يتطلب أن تعبر تلك القوائم عن أقصى المقاييس (القيم) المتاحة من ناحية الموضوعية، كما يتطلب ضرورة توافر الحياد حيال المصالح المتعارضة والمتضاربة لمن يستخدمونها، كما يتطلب أيضاً أن تكون تلك المعلومات والقوائم خالية من أي إنحياز متعمد.

### (٣) إمكانية التحقق والمراجعة: Verifiability

من الضروري أن يتوافر في القوائم والمعلومات المالية خاصية إمكانية التحقق منها ومراجعتها، وذلك حتى يمكن الاعتماد عليها، بمعنى أن تستند تلك المعلومات إلى أدلة واضحة قابلة للفحص والتحقق والمراجعة. وتتطلب خاصية إمكانية التحقق والمراجعة أن تكون المعلومات في شكل يسمح للأشخاص الذين يعملون بصفة مستقلة عن بعضهم ويتوافر لديهم نفس الكفاءة بالوصول إلى نفس المقاييس والنتائج في فحص تلك المعلومات والأدلة والسجلات، وليس المقصود هنا بالطبع الوصول إلى التطابق التام للنتائج وإنما قد يكون هناك بعض الاختلافات في حدود معينة.

### (٤) توضيح عدم التأكد بالنسبة للمستقبل:

#### Impact of Uncertainty about the future

تشتمل القوائم والمعلومات المالية عادة على المعلومات التي حدثت فعلاً، ولا تشتمل تلك القوائم عادة على المعلومات المتعلقة بمخاطر الاستثمار، ولكنها قد تدرج ضمن الملاحظات أو المعلومات الإضافية المرفقة بتلك القوائم، وفي هذه الحالة ينبغي أن توضح تلك القوائم بما لا يدع مجالاً للشك أنها معلومات تقديرية تنطوي على عناصر عدم التأكد، كما ينبغي تمييز تلك التقديرات والتنبؤات بوضوح عن العناصر التي تمثل حقائق تستند على أدلة موضوعية.

(٥) توضيح تأثير الفترات الزمنية: Tentativeness of Time Periods، يمكن تحديد نتيجة أعمال المشروع بمنتهى الدقة في نهاية حياة المشروع، أما تحديد تلك النتيجة عن فترة نقل عن حياة المشروع فإنه يخضع لبعض التقديرات، ولبجاً المحاسبون إلى تلك التقديرات حتى يمكن تقديم المعلومات في الوقت الملائم تحقيقاً لمطالبات الملائمة. وينبغي أن توضح القوائم المالية تأثير تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية، وما يترتب على ذلك من تأثير على بعض الأرقام والقيم التي تشتمل عليها تلك القوائم.

#### رابعاً : القابلية للمقارنة : Comparability

يكون أمام المستثمرين والمقرضين فرص استثمار وفرص إقراض متعددة ينبغي عليهم المفاضلة والاختيار بينها. وينبغي للمستثمرون والمقرضون قراراتهم على أساس مايقومون به من مقارنات بالنسبة للبيانات الخاصة بنفس المنشأة عن فترات زمنية عديدة، أو مقارنة المعلومات الخاصة بالمنشآت المختلفة. وحتى يكون لتلك المقارنات قيمة لابد أن تكون المعلومات في صورة قابلة للمقارنة. ويتطلب تحقيق تلك الخاصية ضرورة توافر خاصيتين فرعيتين هما :

##### (١) التجانس (إستمرار الممارسة) : Consistency

تعمل خاصية التجانس على توفير إمكانية مقارنة النتائج الخاصة بمنشأة معينة عن فترات زمنية متعددة، وتتطلب هذه الخاصية إستمرار إستخدام نفس الإجراءات المحاسبية من فترة لأخرى. ولايعني هذا أن المنشأة لا تستطيع تغيير الإجراءات المحاسبية التي تستخدمها مطلقاً. وإنما يكون من الممكن إجراء التغيير إذا كان هناك مبرر واضح لذلك. وينبغي أن توضح القوائم هذا التغيير وتبين آثاره على نتيجة الأعمال والمركز المالي. ويعمل هذا الإجراء أيضاً على التحقق من إمكانية مقارنة الأرقام الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة. ويتطلب مبدأ التجانس إستخدام نفس التبويب والتصنيف والملاحظات من فترة إلى أخرى.

##### (٢) توحيد أو تماثل الممارسة بين المشروعات

##### Uniformity versus reasonable Comparability

لاشك أن تماثل أو توحيد الممارسة المحاسبية بين المشروعات المختلفة يعتبر مطلباً أساسياً لإمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات الخاصة بتلك المشروعات في نقطة زمنية معينة. إن قيام أحد المشروعات بإستخدام إجراء محاسبى معين وقيام مشروع آخر بإستخدام إجراء آخر لمعالجة نفس المشكلة قد يجعل الأرقام الخاصة بهذين المشروعين غير قابلة للمقارنة. وتسمح المبادئ المحاسبية المقبولة للمنشآت المختلفة أن تستخدم أساليباً محاسبية مختلفة في مجالات عديدة. ويؤدى إستخدام تلك الأساليب

والإجراءات البديلة فى الدول العربية إلى صعوبات كثيرة فى مجال تقييم فرص الإستثمار والأقراض فى هذه الدول. ولا يعتبر التوحيد الكامل للإجراءات والطرق المحاسبية مرغوباً فى هذه الدول نظراً لإختلاف ظروف المنشآت التى قد تفرض الإختلاف فى الإجراءات والطرق المستخدمة، كما أن هذا التوحيد الكامل ليس من الممكن تحقيقه عملياً، وعلى الرغم من ذلك يكون من المطلوب تحقيق قدر من التماثل أو التوحيد فى الأساليب والإجراءات المحاسبية المستخدمة، وذلك لإمكان إجراء المقارنة بين القوائم المالية، ولكن هذا الهدف يترك للمشروعات والإتحادات الصناعية والتجارية فى هذه الدول.

#### (٥) قياس وتقييم الأصول والإلتزامات

ذكرنا فيما سبق أن هناك كثير من الخصائص أو السمات التى يمكن قياسها وتقييمها فى عناصر القوائم المالية. ولعل أهم السمات أو الخصائص التى تقاس بالنسبة للأصول هى التكلفة التاريخية. وهناك إلى جانب التكلفة التاريخية كثير من القيم الأخرى التى يمكن قياسها بالنسبة للأصول والإلتزامات، وهذه القيم هى :

#### الأصول

- ١- التكلفة التاريخية.
- ٢- التكلفة الجارية.
- ٣- قيمة التصفية الجارية (سعر السوق الجارى).
- ٤- القيمة المتوقعة من الأصل خلال العمليات العادية للمنشأة (القيمة الممكن تحقيقها من الأصل).
- ٥- القيمة الحالية للتدفقات النقدية الواردة المتوقعة من الأصل.

### الإلتزامات

- ١- المتحصلات التاريخية (القيمة الاسمية).
  - ٢- المتحصلات الجارية من الإلتزام.
  - ٣- قيمة التصفية الجارية للإلتزام (المبلغ المطلوب حالياً لسداد الإلتزام).
  - ٤- القيمة المتوقعة لسداد الإلتزام خلال العمليات العادية للمنشأة.
  - ٥- القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة المتوقعة لسداد الإلتزام.
- وتختلف كل قيمة من هذه القيم فيما يلي :
- ١- بعضها يركز على الماضي وأخرى تهتم بالحاضر وأخرى تركز على المستقبل.
  - ٢- بعضها يركز على تملك الأصل أو تحمل الإلتزام (القيمة التي تدخل بها هذه العناصر) وبعضها يركز على التخلص من الأصل أو سداد الإلتزام.
  - ٣- بعضها يركز على أحداث واقعية وأخرى تركز على وقائع متوقعة وأخرى تقوم على وقائع إفتراضية.

ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، هناك أربعة أسس لقياس الأصول والإلتزامات هي:

- ١- التكلفة التاريخية
- ٢- التكلفة الجارية وتكلفة الإحلال
- ٣- القيمة القابلة للتحقق (قيمة التصفية)
- ٤- القيمة الحالية.

ونعرض لكل قيمة من هذه القيم بإختصار فيما يلي :

القيمة التاريخية للأصل والمتحصلات التاريخية من الإلتزام: القيمة التاريخية للأصل هي بمثابة التقدي أو المقابل النقدي الذي تتحمله المنشأة في سبيل الحصول عليه. والمتحصلات التاريخية من الإلتزام هي ما تحصل عليه المنشأة فعلاً عندما ينشأ الإلتزام. وتظهر القيمة التاريخية للأصل عادة نتيجة عملية الإقتناء التي يترتب عليها إنتقال الملكية من بائع إلى المشتري، وهي لهذا تعتبر بمثابة قيمة موضوعية لاتخضع لعنصر التقدير.

التكلفة الجارية / المتحصلات الجارية من الإلتزام: تعرف التكلفة الجارية لأصل بأنها قيمة النقدية أو غيرها من وسائل السداد التى تكون مطلوبة حالياً للحصول على نفس الأصل أو أصل مطابق له تماماً. أما المتحصلات الجارية من الإلتزام فهى عبارة عن المبالغ التى يمكن تحصيلها الآن إذا تحملت المنشأة نفس الإلتزام.

قيمة التصفية الجارية للأصل أو الإلتزام: قيمة التصفية الجارية للأصل هى بمثابة النقدية التى يمكن الحصول عليها حالياً مقابل التخلص من الأصل بصورة عادية. أما قيمة التصفية الجارية للإلتزام فهى المبلغ النقدى المطلوب حالياً لسداده، وتشير هذه القيمة إلى سعر بيع الأصل فى السوق عكس القيمة الجارية التى تشير إلى تكلفة إقتناء أو شراء أصل مشابه للأصل الموجود تماماً.

القيمة المتوقعة من الأصل أو لسداد الإلتزام خلال العمليات العادية للمنشأة (القيمة الممكن تحقيقها من الأصل): تعرف القيمة المتوقعة من الأصل خلال العمليات العادية بأنها النقدية أو مايعادلها المتوقع أن يتحول الأصل إليها فى الوقت الملائم مطروحاً منها التكلفة المباشرة التى ستتحملها المنشأة فى سبيل تحويل الأصل إلى نقدية. وتعرف القيمة المتوقعة لسداد الإلتزام خلال العمليات العادية للمشروع على أنها النقدية المتوقع دفعها لسداد الإلتزام أو التخلص منه، ويلاحظ أن هذه القيمة تقاس على أساس أسعار البيع.

وتعكس القيمة المتوقعة من الأصل المبلغ الذى يمكن تحقيقه من الأصل نتيجة بيعه أو تحصيل قيمته، وذلك بعد إستكماله حتى يصبح قابلاً للبيع إذا كان هناك مبرر لذلك. ويختلف هذا المفهوم بناءً على ذلك عن المفهوم السابق عليه والخاص بقيمة التصفية الجارية للأصل والذى يشير إلى قيمة التصفية الخاصة بالأصل فى أى حالة يكون هذا الأصل عليها، ورغم هذا الاختلاف إلا أن هاتين القيمتين قد تتطابقان عندما تقترب نقطة بيع الأصل.

القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة بالأصل أو الإلتزام: القيمة الحالية للتدفقات المرتبطة بالأصل هى صافى القيمة الحالية لكل من التدفقات النقدية



الواردة والصادرة والخارجة بالأصل . ويتطلب تحديد القيمة الحالية للأصل معرفة ثلاثة عوامل : (أ) التدفقات النقدية الواردة والتدفقات النقدية الخارجة الناتجة عن استخدام الأصل أو التخلص من الإلتزام (ب) توقيت تلك التدفقات الواردة والخارجة (ج) معدل الخصم الملائم للوصول إلى القيمة الحالية لتلك التدفقات .

وتعرف القيمة الحالية للإلتزام بأنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية الخارجة لسداد هذا الإلتزام . وتختلف هذه القيمة عن القيمة المتوقعة من الأصل خلال العمليات العادية في أن القيمة الحالية تأخذ في الإعتبار القيمة الزمنية للنقود . ويشار أمام استخدام فكرة القيمة الحالية كأساس لتقييم عناصر الأصول بصفة مستقلة مشكلة تحديد التدفقات النقدية الخاصة بكل أصل من الأصول على حده .

## أسئلة على الفصل الثانى

- (١) إشرح باختصار أهم أهداف القوائم المالية. وبين العناصر الرئيسية لكل من الميزانية والحساب الختامى.
- (٢) إشرح المقصود بالخصائص النوعية للبيانات المالية وبين أهميتها فى مجال تحقيق أهداف المحاسبة.
- (٣) إشرح المقصود بفكرة الملائمة وبين الصفات التى ينبغى توافرها فى المعلومات حتى تكون ملائمة.
- (٤) تعتبر خاصية القابلية للقياس النقدى من الخصائص الرئيسية فى المعلومات التى تظهر فى القوائم المالية، وذلك تطبيقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها - إشرح هذه العبارة.
- (٥) إشرح المقصود بإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية، وبين كيف يتحقق ذلك، ووضح علاقة هذه الخاصية بالخصائص الأخرى للمعلومات المالية.
- (٦) إشرح قابلية المعلومات المالية للمقارنة وبين العوامل التى تساعد على تحقيق تلك القابلية للمقارنة.
- (٧) بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها.
  - تشقق أهداف القوائم المالية من إحتياجات الجهات التى تستخدم تلك القوائم.
  - تكون إهتمامات جميع الجهات التى تستخدم القوائم المالية متشابهة.
  - تتمسك الإدارة بالقياس التاريخى للتكلفة لأنها تهتم أساساً بتوضيح الكيفية التى تستخدم بها الموارد الموضوعة تحت تصرفها.
  - تظهر القوائم المالية ذات الأغراض العامة التكاليف والمنافع الإجتماعية الخاصة بالمنشأة.
  - لاختلف الإحتياجات من المعلومات باختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التى تعمل فيها المحاسبة.
  - يمكن وضع تعريف عام لمفهوم ملائمة المعلومات المالية.
  - لا تعتبر الأهمية عنصراً أساسياً فى تحديد ملائمة المعلومات المالية.
  - ينبغى التركيز دائماً على عرض الشكل القانونى للأحداث الوقائع حتى تكون المعلومات الناتجة ملائمة فى مجال إتخاذ القرارات.

- لا يعتبر تقديم المعلومات فى الوقت الملائم شرطاً أساسياً لكى تكون المعلومات المقدمة ملائمة.
- ينبغى أن يكون فى الإمكان فهم القوائم المالية بواسطة جميع الأفراد الذين يقومون بالإطلاع عليها.
- (أ) حدد أوجه الصواب أو الخطأ فى كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها.
- لا يرتبط مفهوم الإفصاح الكامل بضرورة نشر المعلومات القابلة للقياس وغير القابلة للقياس والتي تؤدى إلى تحقيق خاصية القابلية للفهم.
- من الضرورى أن تشير القوائم والمعلومات المالية إلى أن المنشأة مستمرة فى أعمالها.
- يكون من الملائم أن تشتمل القوائم المالية على عناصر غير قابلة للقياس النقدى.
- لا تؤثر التغيرات فى الأسعار على المعلومات المحاسبية، وعلى مدى ملائمتها.
- المعلومات الملائمة تكون دائماً معلومات يمكن الإعتماد عليها.
- تعبر التكلفة التاريخية دائماً على القيمة الحقيقية للأصل.
- تهتم الموضوعية بالحدة فى مجال إعداد المعلومات المالية.
- يمكن تغليب مصالح المستثمرين على مصالح غيرهم ممن يستخدمون القوائم المالية عند إعداد القوائم المالية على أساس أنهم أصحاب المصالح الرئيسية فى المشروع.
- تعتبر إمكانية التحقق والمراجعة شرط أساسى لتوافر خاصية الموضوعية وبالتالى تؤدى إلى زيادة الإعتماد على المعلومات المالية.
- تسمح خاصية القابلية للتحقق بالوصول إلى نفس النتائج من فحص ودراسة نفس المعلومات بواسطة جهات متعددة.
- المعلومات الملائمة هى باستمرار معلومات يمكن التحقق منها وتصف بالموضوعية.
- تفصح القوائم المالية عادة عن المعلومات المتعلقة بمخاطر الإستثمار.
- ينطوى تحديد نتيجة أعمال المشروع فى نهاية حياته الإنتاجية على بعض العناصر التقديرية.
- ليس من الضرورى أن تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة.
- لا تختلف قيمة التصفية الجارية للأصل عن التكلفة الجارية للأصل.
- القيمة المتوقعة من الأصل تقوم على فكرة استمرار المنشأة.
- لا تختلف القيمة الحالية لتدفقات الأصل عن القيمة المتوقعة من الأصل.



## الفصل الثالث

### في

## المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

### ١ - مقدمة:

عرضنا في الفصل السابق للقوائم المالية وبيننا عناصرها وأهدافها وأوضحنا خصائص المعلومات المالية، وحتى تتحقق تلك الأهداف وتتوافر تلك الخصائص في المعلومات المالية من الضروري أن تعد تلك القوائم المالية وفق إطار محدد من المعرفة المحاسبية. وسيخصص هذا الفصل لدراسة الإطار الفكري للمحاسبة، وسنعرض في هذه الدراسة للمفاهيم المختلفة المستخدمة في المحاسبة، والتي يظهر معظمها في القوائم المالية، وبعد ذلك نعرض للافتراضات المحاسبية الرئيسية، ثم نتقل إلى مناقشة المبادئ المحاسبية الرئيسية، وذلك في صورة مبسطة تناسب هذه المرحلة البدائية من دراسة المحاسبة، وبعد ذلك سنعرض للمعتقدات المحاسبية الرئيسية. وأخيرا نعرض لبعض أوجه النقد التي توجه إلى المبادئ المحاسبية بصفة عامة.

وعند التعرض لدراسة الإطار الفكري للمحاسبة بصفة عامة، سيتم الإشارة إلى عناصر الإطار الفكري للمحاسبة المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية.

وبإنهاء مناقشة الموضوعات الواردة في هذا الفصل يكون القارئ قد ألم بأركان ومفاهيم الموضوع الذي سيتعرض لدراسته بالتفصيل، ويكون على استعداد أفضل لمتابعة الدراسة في الأبواب والفصول التالية.

### ٢ - الإطار الفكري للمحاسبة المالية :

تعدد الدراسات والآراء المتعلقة بصياغة إطار فكري للمحاسبة المالية في الوقت الحاضر، ولكننا لن نتعرض في هذه المرحلة البدائية من دراسة المحاسبة لهذا الجدل ولالإختلافات بين الكتاب، وسنركز في هذه المرحلة من الدراسة

على أهم المفاهيم والمبادئ والافتراضات المحاسبية المقبولة بصفة عامة أو بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، والتي يساعد الإلمام بها على تفهم الموضوع تاركين الجدل العلمي الخاص بتفضيل أى هيكل للمعرفة المحاسبية عن غيره لمراحل متقدمة من دراسة المحاسبة المالية<sup>(١)</sup>.

إن هيكل المعرفة المحاسبية الملائم والمبسط ينبغي أن يتكون فى تصورنا من أربعة أركان رئيسية هى :

- |                        |                        |
|------------------------|------------------------|
| Basic Concepts         | ١- المفاهيم الأساسية   |
| Assumptions            | ٢- الافتراضات          |
| Accounting Principles  | ٣- المبادئ المحاسبية   |
| Accounting Conventions | ٤- المعتقدات المحاسبية |

ويؤدى تقسيم الإطار الفكرى للمحاسبة بهذه الصورة إلى التفرقة الملائمة بين العناصر المختلفة التى تتكون منها المعرفة المحاسبية. كما أن التقسيم بهذه الصورة يعمل على فهم الإطار النظرى للمحاسبة بشكل أوضح. وسنعرض باختصار لعناصر هذا الإطار فى الصفحات التالية :

#### ٢-١ - المفاهيم الأساسية فى المحاسبة Basic Concepts

من الأمور الهامة فى صياغة أى إطار نظرى لأى موضوع تحديد المفاهيم والتعاريف المحددة لمختلف الأفكار المستخدمة فى هذا الموضوع. وفى الحقيقة تستخدم المحاسبة الألفاظ لتعنى مفاهيم محددة وقد تكون غريبة، وينبغى الإلمام بها حتى نتكلم لغة واحدة ألفاظها مفهومة ومتفق على محتواها.

ونوضح فيما يلى المقصود بأهم المصطلحات والمفاهيم المستخدمة فى مجال المحاسبة المالية :

**الأصول :** تعرف الأصول بأنها الموارد الاقتصادية للمشروع التى يتم الاعتراف بها وقياسها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتشتمل الأصول على بعض العناصر المؤجلة التى لا تعتبر موارد، ولكن يتم الاعتراف

(١) دكتور أحمد نور المحاسبة المالية - فى القياس والتقييم والتحليل المحاسبى. طر للمرة الجامعية ١٩٩٩

بها وقياسها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. واضح من هذا التعريف أن الأصول تشتمل على عنصرين موارد وعناصر مؤجلة، وأن تحديدها يتوقف على تحديد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ورغم تعدد التعاريف التى يعرضها الكتاب والمنظمات المهنية لهذه اللفظة<sup>(١)</sup>،<sup>(٢)</sup> والتى يركز كل منها على بعض الخصائص المميزة للأصول، إلا أن أهم خصائص الأصول التى تنطوى عليها معظم هذه التعاريف هى :

- ١- أن الأصول هى بمثابة موارد اقتصادية أو حقوقاً لإستخدام موارد.
  - ٢- أن هذه الموارد أو المنافع المستقبلية من المتوقع أن تتحول فى وقت ما إلى تدفق نقدى داخل المشروع أو كتخفيض لتدفق نقدى خارج.
  - ٣- من الضروري أن يكون المشروع قادراً على الحصول على هذه التدفقات الواردة ومنع الآخرين من الحصول عليها (عن طريق حقوق الملكية أو غيرها).
  - ٤- أن الأصول تنتج عن بعض العمليات أو الوقائع الحالية أو الماضية.
- وقد يكون للأصول كيان مادى ملموس مثل المباني والأراضى والبضاعة، ومن ناحية أخرى فإن هناك بعض الأصول التى تفتقد الكيان المادى الملموس مثال ذلك المبالغ المستحقة على العملاء والاستثمارات فى أوراق مالية، وحقوق وبراءات الإختراع.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، تعرف الأصول بأنها موارد تسيطر عليها المنشأة كنتيجة لأحداث ماضية ومن المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية لها.

(1) Accounting Principles Board Statement No. 4, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprise," New York, AICPA, 1970.

(2) R.T. Sprouse and M. Moonitz "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprise," Accounting Research Study No. 3, New York, AICAA, 1962.

**الإلتزامات وحقوق الملكية :** تعرف الإلتزامات بأنها تعهدات إقتصادية للمشروع يتم الإعتراف بها وقياسها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وتشتمل الإلتزامات أيضاً على بعض عناصر الإيرادات المؤجلة التي لا تعتبر بمثابة إلتزامات، ولكن يتم تحديدها وقياسها طبقاً للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

أما حقوق الملكية فهي عبارة عن مصالح أصحاب المشروع في المنشأة والتي تتمثل في زيادة الأصول عن الإلتزامات. وتصف تلك التعاريف العناصر التي تدرج في الميزانية ضمن الإلتزامات وحقوق الملكية، وذلك دون تعريفها بصورة منفصلة عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وهناك بعض الخصائص التي يبنى توافرها في هذه العناصر وهي :

- ١- الإلتزامات تمثل تعهدات بتحويل موارد اقتصادية مستقبلية أو أداء خدمات.
- ٢- ومن المتوقع أن يترتب على هذه الإلتزامات تدفقات نقدية خارجة أو تخفيض تدفقات نقدية داخلية.
- ٣- ينبغي أن تكون الوحدة المحاسبية الملتزمة محددة، رغم أن الطرف الآخر للإلتزام قد لا يكون محدداً بدقة إلا بعد فترة في المستقبل. وعادة ما تقوم الإلتزامات على مفاهيم قانونية.
- ٤- تنتج الإلتزامات عادة من وقائع أو عمليات ماضية.

وتمثل حقوق الملكية الباقي من الأصول بعد إستبعاد الإلتزامات. وتؤدي الإيرادات إلى زيادة هذه الحقوق، ولا يعتبر بمثابة إيرادات إلا ما يزيد عن رأس المال الذي إستثمره الملاك في أعمال المنشأة.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، تعرف الإلتزامات بأنها تعهدات حالية للمنشأة نشأت عن أحداث ماضية، ومن المتوقع أن يؤدي تسويتها إلى تدفق خارج من المنشأة لموارد تتطوى على منافع مستقبلية. أما حقوق الملكية فتعرف بأنها الحقوق الثابتة في أصول المنشأة بعد خصم كل إلتزاماتها.



**الإيرادات :** تعرف الإيرادات بأنها الزيادة الإجمالية فى الأصول أو الإنخفاض الإجمالى فى الإلتزامات التى يتم الإعتراف بها وقياسها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، والتى تنتج عن الأنشطة التى تهدف إلى تحقيق الربح للمشروع والتى يترتب عليها زيادة حقوق الملكية. واضح من هذا التعريف أنه ليس كل الزيادات الإجمالية فى الأصول أو التخفيضات الإجمالية فى الإلتزامات تعتبر إيرادات، ذلك لأن الشرط الأساسى لإعتبار تلك الزيادات والتخفيضات بمثابة إيرادات هو أن تكون ناتجة عن عمليات أو أنشطة خاصة بتحقيق الربح وتؤدى إلى زيادة حقوق الملكية بصورة مباشرة. إن زيادة رأس المال والمتحصلات من القروض، وشراء أصول على الحساب وغيرها من العمليات لا تعتبر عمليات موجهة مباشرة لتحقيق الربح ولا تؤدى إلى زيادة حقوق الملكية مباشرة وبالتالي لا تعتبر إيرادات.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، يعرف الدخل (الإيرادات + المكاسب) بأنه الزيادة فى المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتى تتمثل فى التدفقات الداخلة أو الزيادة فى الأصول أو النقص فى الإلتزامات التى ينتج عنها زيادة فى حقوق الملكية، بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الملاك.

**المصروفات :** تعرف المصروفات بأنها التخفيض الإجمالى فى الأصول أو الزيادة الإجمالية فى الإلتزامات التى يتم الإعتراف بها وقياسها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتى تنتج عن الأنشطة الخاصة بتحقيق الربح للمشروع والتى يترتب عليها تغيير فى حقوق الملكية. واضح من هذا التعريف أن النقص فى الأصول أو الزيادة فى الإلتزامات التى تعتبر بمثابة مصروفات ينبغى أن تنتج عن عمليات المشروع التى تهدف إلى تحقيق الربح، وينبغى أن تحدد وتقاس وفق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، تعرف المصروفات (المصروفات + الحسابات) بأنها التخفيضات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل تدفقات خارجة أو استئصال للأصول أو نشأة التزامات والتي تؤدي إلى تخفيضات في حقوق الملكية، بخلاف المرتبطة بالتوزيعات أو المسحوبات.

**صافي الربح :** يعرف الربح (الخسارة) بأنه زيادة (أو عجز) الإيرادات عن المصروفات الخاصة بفترة محاسبية، والذي يعتبر بمثابة زيادة صافية (تخفيض صافي) في حقوق الملكية (الأصول مطروحاً منها الإلتزامات) الخاصة بالمنشأة عن فترة محاسبية معينة والناجمة عن أنشطة المشروع التي تستهدف تحقيق الربح، والتي تحدد وتُقاس طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

#### ٢-ب- الافتراضات الرئيسية للمحاسبة :

تعتبر الافتراضات الرئيسية التي يضعها المحاسبون أساساً لفهم المعلومات والتقارير المالية، أو بعبارة أخرى فإن أى جهة لن تفهم القوائم أو المعلومات المالية إلا في ضوء الافتراضات التي يضعها المحاسبون. ويفترض المحاسبون أربعة افتراضات أساسية هي :

- ١- افتراض الوحدة المحاسبية
- ٢- افتراض الإستمرار.
- ٣- افتراض القياس النقدي
- ٤- افتراض الفترات المحاسبية.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، هناك افتراضان أساسيان هما :

- ١- أساس الاستحقاق: ويصف الإجراءات المحاسبية المستخدمة لتخصيص الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة على الفترات المحاسبية المختلفة.
- ٢- افتراض الاستمرار: ويعنى أن المنشأة ستظل قائمة لتفديد اخطط الحالية وللمقابلة التزاماتها التعاقدية ولا يعنى أنها ستظل موجودة بصفة دائمة.

### أولاً : إفتراض الوحدة المحاسبية :

طالما أن القيام بالأنشطة الإقتصادية يتم عن طريق الوحدات الإقتصادية والقانونية فإنه يتم قياس وتلخيص النتائج المحاسبية بالنسبة لهذه الوحدات. ويوجد ثلاثة وحدات محاسبية أساسية هي المنشأة الفردية، وشركات الأشخاص وشركات الأموال. وبصرف النظر عن الشكل التنظيمي للمنشأة فإنها تعتبر وحدة محاسبية ويتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال أصحابها. ويؤدي تطبيق هذا الإفتراض عملياً إلى الفصل بين عملية تحقيق الربح وعملية توزيعه، فالربح يتحقق حينما يؤول إلى الوحدة المحاسبية في صورة زيادة صافية في أصولها ونتيجة ممارستها لأنشطتها المختلفة، وليس عند توزيعه على الملاك. ومن ناحية أخرى فإن أى إلزام على المنشأة لصالح ملاكها يدرج ضمن الإلتزامات في الميزانية العمومية، على الرغم من أن ذلك قد يعنى أنهم مدينين لأنفسهم.

وفي بعض الحالات يقوم المحاسبون بإعداد القوائم المالية لمجموعة وحدات محاسبية لا تعتبر في مجموعها وحدة قانونية واحدة مثال ذلك القوائم المالية لمجموعة شركات (وحدات محاسبية مستقلة) تحت سيطرة شركة قابضة واحدة من ناحية الملكية. وفي حالات أخرى يقوم المحاسب بإعداد قوائم مالية مستقلة لبعض الأجزاء أو الأقسام الخاصة بإحدى المنشآت وذلك في حالة ما إذا كانت تلك الأقسام تعتبر مراكز مستقلة داخل المنشأة. ويعنى هذا أن الوحدة المحاسبية ليست بالضرورة وحدة قانونية مستقلة، ويظهر ذلك بجلاء في حالة الشركة القابضة والشركات التابعة، فكل منها وحدة قانونية مستقلة، إلا أنهم جميعاً قد يكونون وحدة محاسبية واحدة.

### ثانياً : إفتراض إستمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسبون دائماً أن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدود لذلك. ويؤثر هذا الإفتراض بشكل كبير بالنسبة للإفصاح عن كثير من العناصر في القوائم المالية. ويعتبر هذا الإفتراض من الإفتراضات الأساسية في المحاسبة. ويتربط على الأخذ به إهمال

قيمة التصفية الفورية بالنسبة للإلتزامات، وذلك لأنه لو لم يفترض المحاسبون الإستمرار وإفترضوا أن المنشأة غير مستمرة في أعمالها فإن ذلك يتطلب إظهار بعض الإلتزامات بقيمة التصفية الفورية لها والتي قد تزيد عن القيمة الأسمية لتلك الإلتزامات\*. ومن ناحية أخرى فإن عدم الأخذ بهذا الافتراض يتطلب إظهار الأصول بالقيمة التي يمكن تحقيقها نتيجة بيع هذه الأصول أو التخلص منها والتي قد تختلف بشكل كبير عن القيمة الدفترية لتلك الأصول. إن الأخذ بإفتراض الاستمرار يوفر أساساً منطقياً لإعتبار المنافع الإقتصادية المحتملة بمثابة أصول، والمدفوعات المحتملة مستقبلاً بمثابة إلتزامات.

إن القوائم المالية تعد على أساس إفتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها وأن الأصول ستستخدم في الأغراض المخصصة من أجلها، ونتيجة لذلك فإن أسعار البيع الحالية لهذه الأصول لا يكون لها دلالة طالما أن تلك الأصول غير معدة للبيع.

ولايعنى هذا الإفتراض المحاسبى أن المنشأة ستظل موجودة بصفة دائمة ولكنه يعنى أنها ستظل قائمة لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية وللمقابلة لإلتزاماتها التعاقدية. ويؤثر هذا الإفتراض على تصنيف وتقييم عناصر الأصول والإلتزامات فى الميزانية العمومية، فطالما أن المنشأة مستمرة فى أعمالها فإن أصولها ستستخدم فى عملياتها وسيتم الوفاء بالإلتزاماتها من خلال ممارسة نشاطها وبناء على ذلك لا يتم تبويب الأصول على أساس أولويات التصفية النهائية أو الإلتزامات على أساس أولوياتها القانونية عند التصفية.

وفى بعض الحالات قد تكون حياة المنشأة محدودة أو من المتوقع عدم إستمرارها إلا لفترة وجيزة، فى مثل هذه الحالات وغيرها يقوم المحاسبون بإعداد ميزانيات تصفية. وتختلف ميزانية المنشأة تحت التصفية عن ميزانية المنشأة المستمرة، كما سنرى فى مراحل متقدمة من الدراسة المحاسبية.

---

(\*) على أساس أن المنشأة ستضطر إلى سداد الفوائد والأعباء المتفق عليها بالكامل عن هذه الإلتزامات.

## ثالثاً - إفتراض القياس النقدي :

يعنى إفتراض القياس النقدي أن المحاسبين يفترضون أن النقدية تعتبر وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة. وطبقاً لهذا الإفتراض تعتبر النقدية المقياس العام خلال كل مراحل الدورة المحاسبية. وهناك بعض المعلومات الضرورية لاعطاء صورة شاملة عن المنشأة يكون من الصعب وربما من المستحيل التعبير عنها في صورة نقدية أوردها لأى وحدة قياس أخرى. ومن أمثلة تلك المعلومات كفاءة الإدارة وما يتمتع به أعضاؤها من صحة أو روح معنوية، وتأثير عمليات المنشأة على البيئة التى تعمل فيها المنشأة. وعلى الرغم من أهمية مثل تلك المعلومات إلا أن ما يدرج فى القوائم المالية من معلومات لا بد وأن يكون قابلاً للقياس النقدي. وفى الحالات التى لا يكون فيها القياس ممكناً أو علمياً يمكن توصيل مثل هذه المعلومات بأسلوب آخر وذلك عن طريق إستخدام الملاحظات التوضيحية التى ترفق بالقوائم المالية.

ويستخدم الجنيه المصرى كوحدة قياس نقدية، وحتى يقرم الجنيه بدوره كوحدة قياس نمطية مفيدة فإنه ينبغى أن لا تتغير قيمته بمضى الزمن. ويصعب تحقيق هذا الهدف فى الوقت الحاضر نظراً للأرتفاع المستمر فى الأسعار فى مصر وفى بعض دول العالم. إن أرتفاع الأسعار والإتجاهات التضخمية السائدة تؤدى إلى تخفيض حجم الجنيه المصرى، ويؤدى هذا بظبيعة الحال إلى جعل إفتراض القياس النقدي من أكثر الأمور التى تثير الجدل فى الفكرى المحاسبى. والمقصود بحجم الجنيه المصرى هو كمية السلع والخدمات التى نستطيع الحصول عليها مقابل هذا الجنيه، والتى تختلف من فترة إلى أخرى نظراً للتغير فى الأسعار.

إن الحل الإحصائى لمشكلة التغير فى حجم وحدة النقد ينطوى على إستخدام الرقم القياسى للأسعار Price Index. ويعتبر الرقم القياسى للأسعار وسيلة غير كاملة تماماً لقياس التغيرات فى المتوسط المرجح لسعر مجموعة من السلع والخدمات بين فترتين زمنيتين. ورغم جميع الإنتقادات التى توجه إلى تلك الأرقام القياسية للأسعار إلا أن الأرقام القياسية التى تغطى مجموعات

عديدة من السلع والخدمات تعتبر مفيدة في قياس التغيرات في قيمة النقود. وبالتالي تعكس التغير الذى حدث فى حجم وحدة النقد ولو بصورة غير دقيقة تماماً (تقريبية).

وكلما أدى التضخم إلى زيادة أسعار السلع والخدمات زيادة كبيرة فإن قيمة الجنيه المصرى تنخفض ويصبح إقتراض القياس النقدى أضعف حلقة من حلقات السلسلة المعبرة عن الفكر المحاسبى.

#### رابعاً : إفتراض الفترات المحاسبية :

لا يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة وكاملة عن أعمال المشروع إلا عند تصفيته وانتهاء أعماله، ففى هذا الوقت سيكون فى الإمكان تحديد مقدار الزيادة التى حدثت فى الإستثمارات المبدئية للملاك بصورة قاطعة تبتعد عن أى تقدير ولكن المستثمرين والحكومة والملاك وغيرهم من الجهات التى تستخدم القوائم المالية لا تستطيع الإلتظار حتى يتم تصفية أعمال المشروع والحصول على معلومات دقيقة. إن جميع تلك الجهات تتطلب معلومات عن فترات تقل قطعاً عن حياة المشروع كلها.

يعنى إفتراض الفترات المحاسبية أن الأنشطة الإقتصادية للمشروع يمكن تقسيمها على فترات زمنية محددة. وهذه الفترات الزمنية تختلف من حالة إلى أخرى، إلا أن أهم الفترات المحاسبية المستخدمة فى المحاسبة هى الشهر وربع السنة والسنة. ونظراً لقيام المحاسبين بتقسيم العمليات المختلفة على فترات متعددة فإنه ينبغى ربط كل عملية من العمليات التى تقوم بها المنشأة بالفترة أو الفترات الملائمة والتى تخصها أو بعبارة أخرى تخصيص العمليات تخصيصاً زمنياً ملائماً على الوحدات الزمنية المستخدمة. وكلما كانت الفترة المحاسبية قصيرة كلما زادت صعوبة تحديد صافى الربح بالنسبة لهذه الفترة القصيرة. وبسبب مشاكل تخصيص الزمنى للعمليات فإن درجة الإعتماد على المعلومات الربيع سنوية ستكون أفضل من المعلومات الشهرية، كما أن درجة الإعتماد على المعلومات السنوية تفوق تلك المتعلقة بالمعلومات الربيع سنوية. وتعكس تلك النتيجة عملية التضحية بالدقة للحصول على معلومات على فترات دورية متقاربة.

## ٢-ج- المبادئ المحاسبية الأساسية :

فى ضوء هذه الافتراضات الأساسية التى يفترضها المحاسبون لابد وأن يكون هناك إطار من المبادئ المحاسبية الأساسية التى تستخدم فى تسجيل العمليات المالية، ونعرض لهذه المبادئ فيما يلى :

### أولا - مبدأ التكلفة التاريخية: The Historical cost principle

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الأساسية فى المحاسبة والذى يؤثر على معظم جوانب المحاسبة المالية. وتعتبر التكلفة، وبعبارة أدق التكلفة التاريخية هى الأساس السليم للمحاسبة على الأصول المملوكة وعن الخدمات المستلمة، وللمحاسبة عما يقدمه الموردون وأصحاب المشروع. وطبقا لمبدأ التكلفة فإن العمليات الكاملة هى التى تمثل الوقائع التى يعترف بها المحاسبون والتى تخضع للتسجيل المحاسبى. ويمثل سعر التبادل المتفق عليه بين مشترى وبائع لديهم المعلومات الكاملة القيمة الجارية العادلة للسلعة أو الخدمة موضوع التبادل فى لحظة إتمام عملية التبادل. وبمرور الزمن تتغير القيمة الجارية العادلة لبعض الأصول مثل المباني والأراضى بصورة كبيرة خاصة فى فترات التضخم وإرتفاع الأسعار ورغم ذلك التغير يتطلب مبدأ التكلفة المستخدم فى المحاسبة استمرار استخدام قيمة التكلفة التاريخية وليس أى قيمة عادلة أخرى كأساس للمحاسبة على الأصول والإفصاح عنها فى القوائم المالية.

معنى ذلك أنه إذا حصلت المنشأة على مبنى مقابل دفع مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، فإن هذا الأصل ينبغي أن يسجل فى الدفاتر بهذا المبلغ، وإذا افترضنا أنه بعد عشر سنوات من ملكية المبنى ارتفعت قيمته فى السوق إلى ١٢٠٠٠٠ جنيه نظرا للإرتفاع المستمر فى الأسعار فإن هذا الأصل يظل فى الدفاتر ويظهر فى الميزانية العمومية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ولا تؤخذ الزيادة فى القيمة السوقية فى الاعتبار طالما أن المنشأة تستخدم الأصل فى الغرض المخصص من أجله.

وينطبق مبدأ التكلفة على قياس كل من الأصول والالتزامات، فينبغى من الناحية النظرية أن تظهر تلك الالتزامات فى الدفاتر بالمقابل النقدى لها. فعلى

سبيل المثال إذا حصلت إحدى المنشآت على قروض بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنية مقابل التوقيع على سند إذنى يستحق بعد سنة بمبلغ ١٠٩٠٠٠ جنية، فإن هذا الإلتزام ينبغي أن يظهر فى الميزانية أو المركز المالى المعد بعد التوقيع عليه مباشرة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية، على أساس أن هذا المبلغ يمثل المقابل النقدى للإلتزام فى تاريخ الحصول عليه. وبناء على ذلك فإن مبدأ التكلفة ينطبق بصورة متجانسة على كل عمليات المنشأة. وسنعرض لتطبيق هذا المبدأ بصورة تفصيلية بالنسبة لجميع أنواع الأصول فى فصول هذا الكتاب.

ويرر المحاسبون استخدام التكلفة التاريخية كأساس للمحاسبة على جميع عناصر الأصول والخصوم بأن هذه التكلفة تكون عادة محددة أو يمكن تحديدها *definitie or determinable* وإن إستخدام أى أساس آخر غير التكلفة سيواجه بمشكلة تحديد قيمة الأصل أو الإلتزام خاصة فى حالات عدم البيع أو التنازل. وسيكون هناك إختلافات فى تحديد أى قيمة غير قيمة التكلفة، ولتكن قيمة البيع مثلاً. كما أن إستخدام القيمة البيعية كأساس للمحاسبة يجعل من الضرورى الوصول إلى القيمة البيعية لكل أصل من الأصول فى كل مرة تقوم فيها المنشأة بتحديد الربح أو إعداد القوائم المالية. ويؤدى إستخدام مثل هذه القيمة إلى إمكان التأثير على صافى الربح من جانب إدارة المشروع وذلك نظراً لتدخلها فى تحديد القيمة البيعية. وتقابل جميع القيم الأخرى التى يمكن إستخدامها فى مجال المحاسبة عن العمليات بدلا من التكلفة التاريخية بنفس هذه الاعتراضات، وعلى العكس فإن التكلفة توفر أساساً موضوعياً للقياس يمكن الإعتماد عليه. وبصفة عامه ينبغي على من يستخدم القوائم المالية أن يلم إلماماً كاملاً بهذا المبدأ وبمبررات إستخدامه.

ويقابل مبدأ التكلفة التاريخية بانتقادات عديدة من جانب كثير من الكتاب والمحاسبين، وتزداد حدة هذه الإنتقادات فى حالات إرتفاع المستوى العام للأسعار، على أساس أن التكلفة فى مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضى فترة محدودة على تاريخ إقتناء الأصول. ويؤدى هذا الوضع إلى صعوبة مقارنة تكلفة أى أصل فى الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل فى



الفترة الحالية. ومن ناحية أخرى فإن الميزانيات التى تشتمل على أصول حصلت عليها المنشأة من ٢٠ أو ٣٠ سنة ستكون مضللة على أساس أن القارئ يفكر دائماً فى الأسعار الحالية وليس الأسعار منذ هذه المدد البعيدة. وينتج عن استخدام أساس التكلفة مشكلة أخرى خاصة بحساب الإهلاك على أساس هذه القيم وبالتالي التأثير على رقم صافى الربح.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، هناك أربعة أسس لقياس عناصر القوائم المالية هي:

- ١- التكلفة التاريخية
- ٢- التكلفة الجارية وتكلفة الإهلاك.
- ٣- القيمة القابلة للتحقق (قيمة التسوية) ٤- القيمة الحالية.

ويعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الذى تستخدمه معظم المنشآت فى إعداد قوائمها المالية. وهذا الأساس يمزج فى بعض الحالات مع أسس القياس الأخرى. على سبيل المثال، يقيم المخزون فى العادة بالتكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

#### ثانياً - مبدأ تحقق الإيراد: The Revenue Realization Principle

سبق أن ذكرنا أن الإيراد يمثل قيمة السلع والخدمات المحولة إلى عملاء المنشأة، والتى يودى تحويلها إلى زيادة صافى أصولها. ويكون الإيراد الخاص بفترة زمنية معينة معادلاً للنقدية ورصيد العملاء (المتحصلات) الناتجة عن المبيعات الخاصة بتلك الفترة. وبالنسبة لأى عملية يكون الإيراد معادلاً لقيمة الأصول التى تحصل عليها المنشأة.

ويعنى هذا المبدأ بتوقيت وجود الإيراد أو الإعتراف به أو بعبارة أخرى تحديد النقطة أو النقط التى يتحقق عندها الإيراد خلال عملية خلق سلع أو خدمات قابلة للبيع، أو بعبارة أخرى تحديد الواقعة الهامة والحوية التى يتحقق الإيراد بوقوعها. إن حدوث تلك الواقعة يكون مبرراً لتسجيل الزيادة فى صافى قيمة الأصول وذلك عن طريق إستبعاد تكلفة أحد الأصول مثل البضاعة

واستبدالها بقيمة أعلى هي قيمتها السوقية، وينتج عن ذلك بطبيعة الحال زيادة في صافي قيمة الأصول. ومن الناحية المثالية، وطالما أن كل خطوة في عملية إنتاج وتوزيع السلع تعتبر ضرورية لتحقيق الإيراد، فإن المحاسبة ينبغي أن تعترف بهذا التحقق تدريجياً بدلاً من ربطه بواقعة واحدة هامة خلال تلك الدورة. وعلى الرغم من المنطق الذي تقوم عليه تلك المناقشة إلا أن الإعتبارات العملية تختم ضرورة وجود أدلة موضوعية لدعم عملية تحقق الإيراد، وتكمن تلك الأدلة الموضوعية بالنسبة لمعظم أنواع المشروعات في وجود عملية تبادل خارجي تنتقل بمقتضاها السلعة أو الخدمة للغير، وتكتمل عملية إكتساب الإيراد.

وطبقاً لمفهوم تحقق الإيراد في المحاسبة ينبغي تقسيم الأصول بتكلفتها حتى تتحقق أى زيادة في قيمة تلك الأصول من خلال عملية البيع. وترتب على عملية البيع تغيير في شكل الأصول فيدلاً من كونها بضاعة على سبيل المثال تصبح نقدية أو عملاء. ويعتبر تحقق الإيراد في لحظة البيع أساساً مقبولاً للتحقق في معظم أنواع المشروعات، إلا أن استخدام هذا الأساس في بعض الحالات قد يؤدي إلى جعل القوائم المالية مضللة خاصة في حالات المهن الحرة والبيع بالتقسيط وأعمال المقاولات، وذلك على نحو ما سنرى بالتفصيل فيما بعد.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، هناك شرطان للإعتراف بعناصر القوائم المالية هما:

- ١- أن يكون هناك احتمال لتدفق منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة بهذا العنصر من أو إلى المنشأة.
- ٢- أن يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه. ويتم الإعتراف بالإيرادات (أو الدخل بصفة عامة) كأحد عناصر قائمة الدخل عندما تحدث زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية والتي يصاحبها زيادة في أحد الأصول أو نقص في أحد الإلتزامات والتي يمكن قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه.

### ثالثاً - مبدأ المقابلة: The Matching Principle

يعنى مبدأ المقابلة أنه بعد تحديد إيرادات الفترة المحاسبية، فإن المصاريف المرتبطة بتلك الإيرادات ينبغي أن تخصم منها للوصول إلى صافي الربح الخاص بهذه الفترة، ويشير إصطلاح المقابلة إلى العلاقة الوثيقة الموجودة بين بعض عناصر المصاريف وبين الإيراد المحقق نتيجة تحمل تلك المصاريف. ويوفر استخدام مبدأ المقابلة في عمليات قياس الربح مبرراً عملياً آخرًا لاستخدام التكلفة التاريخية السابق الإشارة إليه.

إن المصاريف الخاصة بالإعلان تجتذب بعض العملاء وتؤدي إلى زيادة المبيعات، وبناء عليه فإنها ينبغي أن تخصم من إيرادات الفترة الحالية. ويوضح الاعتراف بوجود بعض مصاريف الديون المشكوك فيها أهمية الفترة الزمنية في عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات. إن مصاريف الديون المشكوك فيها هي نتيجة عمليات البيع الآجل لعملاء لن يتمكنوا من سداد حساباتهم. وينبغي إثبات هذا المصروف وخصمه من إيرادات السنة التي يتم فيها البيع رغم أنه لم يقرر بعد إعدام الدين في هذه السنة، وذلك حتى تتحقق المقابلة السليمة بين المصروفات والإيرادات. ويلعب التقدير دوراً هاماً في هذه الحالة وفي غيرها من الحالات، وذلك حتى يمكن تطبيق مبدأ المقابلة بصورة سليمة.

ويستخدم أساس الإستحقاق Accrual Basis of Accounting أو الأساس البيعى لوصف الإجراءات المحاسبية المستخدمة لتخصيص الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة على الفترات المحاسبية المختلفة. ولايمنع استخدام هذا الأساس في معظم المنشآت التجارية والصناعية في الوقت الحاضر من استخدام أسس أخرى في بعض أنواع المشروعات، وذلك على نحو ما سيرد شرحه بالتفصيل في مراحل متقدمة من الدراسة.

ويعنى مبدأ المقابلة أن المجهودات (المصاريف) ينبغي أن تتبع وتقابل الإيرادات الخاصة بها كلما كان هذا ممكناً. وفي الحالات التي يكون من الصعب تحقيق الترابط بين المصروفات والإيرادات يكون من الضروري استخدام

سياسة منتظمة ورشيقة لعملية تخصيص المصروفات على الإيرادات بشكل يقترب من تحقيق المقابلة، وتتطلب سياسة التخصيص هذه بعض الافتراضات المتعلقة بالإيرادات المحققة، وأيضاً وضع بعض الافتراضات بالنسبة للمصروفات المرتبطة بها. فعلى سبيل المثال ينبغي تخصيص تكلفة الأصل طويل الأجل على حياته الإنتاجية على أساس أن هذا الأصل يساهم في تحقيق الإيرادات خلال هذه الحياة.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض عناصر التكاليف تعالج كمصروفات مباشرة نظراً لعدم توقع وجود أى إيرادات مستقبلية مرتبطة بها، أو لعدم وجود أى ارتباط بين تلك المصروفات وبين الإيرادات. ومن أمثلة العناصر بعض تكاليف الإعلان والترويج وبعض التكاليف الإدارية.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، يتم الاعتراف بالمصروفات كأحد عناصر قائمة الدخل عندما يحدث نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يصاحبه نقص في أحد الأصول أو زيادة في أحد الالتزامات والتي يمكن قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه.

#### رابعاً - مبدأ التجانس: The Consistency Principle

تعتبر عملية مقارنة القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة لإحدى المنشآت في منتهى الأهمية للوصول إلى بعض الاستنتاجات المتعلقة بالحالة المالية للمنشأة. فإذا أظهرت القوائم المالية الخاصة بالفترة الحالية أرباحاً زائدة عن الفترة السابقة يكون من الممكن افتراض أن العمليات في الفترة الحالية كانت أكثر ربحية. ولكن في الحالات التي يحدث فيها تغيير في مبدأ محاسبي معين فإن هذه الأرباح الزائدة قد تكون نتيجة لهذا التغيير وليس بسبب تحسين الأداء. ومن هنا فإن الإستخدام المتجانس للمبادئ المحاسبية بالنسبة لنفس المنشأة يعتبر مطلباً أساسياً لإمكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة.

وينبغى أن يتحقق مراجع الحسابات كما سبق أن أشرنا من تطبيق هذا المبدأ، ومن المتفق عليه مهنياً أنه ينبغى أن يشير المراجع فى تقريره على القوائم المالية أن المبادئ المحاسبية مطبقة بصورة متجانسة، أو عليه أن يوضح أى تغيير فى تلك المبادئ ونتائج هذا التغيير.

ولا يعنى مبدأ التجانس أنه ليس باستطاعة المنشأة العدول مطلقاً عن استخدام أى طريقة محاسبية. إن المبادئ المحاسبية عرضه للتغيير نتيجة للتغيرات فى البيئة أو فى الظروف التى تعمل فيها المحاسبة. ولكن التطبيق السليم لمبدأ التجانس يعنى أنه يمكن إجراء أى تغيير فى المبادئ أو الطرق المحاسبية المستخدمة طالما أن هذا التغيير له ما يبرره، مع الإفصاح عن هذا بصورة ملائمة، وتوضيح تأثير هذا التغيير على صافى الربح والمركز المالى فى السنة التى يحدث فيها.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، يعتبر التجانس أحد مكونات خاصية القابلية للمقارنة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

#### خامساً - مبدأ الإفصاح الكامل : The Full Disclosure Principle

يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشتمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق. فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة، فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضرورياً.

وتشتمل القوائم المالية المنشورة فى الوقت الحاضر على الملاحظات والمذكرات الإيضاحية التى تعتبر جزءاً أساسياً من القوائم المالية. وينبغى أن تكون المعلومات الواردة فى تلك المذكرات التوضيحية مكاملة للمعلومات الواردة فى صلب القوائم المالية، ولا ينبغى أن تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة فى تلك القوائم.

ومن أمثلة الملاحظات التوضيحية التى ترفع الآن بالقوائم المالية ملحق بالسياسات المحاسبية التى تستخدمها المنشأة، وملخص بتفاصيل المخزون وأسس تقييمه، وملخص لخطط التقاعد الخاصة بالمنشأة، والإلتزامات العرضية، وشروط ومبررات الإندماج إذا كان هناك اقتراح بذلك، والمخاطر غير العادية المحتملة، والقيمة الجارية للأصول طويلة الأجل والمخزون. وتعتبر السياسات المحاسبية من المعلومات الهامة التى ينبغى الإفصاح عنها فى الولايات المتحدة الأمريكية. ومن الأمور التى ينبغى الإفصاح عنها فى هذا القسم التغييرات فى المبادئ المحاسبية المستخدمة ومبررات هذه التغييرات، وطرق الإهلاك وطرق تقييم المخزون، وأسس تحويل العملات الأجنبية إلى العملة الوطنية. وإذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة فى القوائم المالية التى يقوم مراجع الحسابات بفحصها فى الولايات المتحدة تمثل موقفاً مختلفاً عن المواقف المعلنة لمجلس مبادئ المحاسبة، ولجلس معايير المحاسبة المالية، فإن هذه الاختلافات فى المبادئ ينبغى الإفصاح عنها إما فى صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية، أو فى تقرير مراجع الحسابات نفسه.

ولايسرى مبدأ الإفصاح الكامل على الأحداث والوقائع التى تحدث خلال السنة المالية وإنما يمتد إلى الأحداث الهامة التى تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك بيع أحد الأصول الهامة وأحد أجزاء المنشأة أو تسوية إحدى المنازعات الهامة أو الإنخفاض الكبير فى أسعار الخامات. وجميع تلك الأمثلة تتطوى على تأثيرات هامة على إيرادات المنشأة ومركزها المالى ومن ثم ينبغى الإفصاح عنها فى القوائم المالية.

وينبغى أن تكون الملاحظات على الميزانية فى صورة مختصرة ومحددة كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية ذاتها، وذلك حتى تكون تلك القوائم فى صورة يسهل فهمها ولاحتوى على تفاصيل لامبرر لها. ولاينبغى الإفصاح عن أمور عادية تشترك فيها معظم المنشآت أو عن مخاطر عادية فى المجتمع، وإنما يقتصر الأمر على المعلومات الهامة التى تخص المنشأة والتى تؤدى إلى التعبير الصادق الذى تهدف القوائم المالية إلى تحقيقه.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، ليس هناك إشارة صريحة لهذا المبدأ. ولكن يتم تطبيق مبدأ الإفصاح الكامل في كل المعايير المحاسبية، حيث يخصص دائماً جزء من كل معيار لوصف متطلبات الإفصاح لكل عنصر من عناصر القوائم المالية.

#### سادساً - مبدأ الموضوعية: The Objectivity Principle

ينبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكناً، إن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت وجودها. قد سبق أن ذكرنا أن التكلفة التاريخية للأصول تمثل بياناً موضوعياً يمكن التحقق منه بسهولة ويساعد التمسك بمبدأ الموضوعية على ضمان خلو القوائم المالية من أى إنحياز من جانب من يقوم بإعدادها، ويؤدى هذا إلى وصول جميع من يقومون بتحليل القوائم المالية بصفة مستقلة عن بعضهم إلى نفس الاستنتاجات.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض الأرقام الواردة فى القوائم المالية لاتعبر دائماً عن حقائق وإنما يوجد بعض التقديرات، مثال ذلك تقدير الحياة الإنتاجية للأصول طويلة الأجل، وتقدير القيمة البيعية للمخزون، وتقدير احتمالات عدم تحصيل بعض الأرصدة المستحقة على العملاء، وغيرها من العناصر التقديرية التى تعتبر جزءاً أساسياً من القوائم المالية. ويتطلب مبدأ الموضوعية فيما يتعلق بهذه العناصر الإعتماد على أدلة موضوعية كلما كان ذلك ممكناً. ومن الأساليب البديلة فى هذا المجال الحصول على قيم محاسبة عن طريق أسس التقدير المتعارف عليها، والقيام بتقديرات محتملة فى المستقبل أو الإعتماد على وجهة نظر الإدارة وخبرتها بالنسبة لهذه العناصر ويؤدى إستخدام الأساليب فى التقدير إلى بعض الصعوبات بالنسبة لمراجع الحسابات الخارجى

عند فحص هذه العناصر. وينبغي باستمرار الموازنة بين إعتبارات الملائمة والموضوعية عند إعداد القوائم المالية، بمعنى هل ينبغي الإفصاح عن بيانات تفتقد شيئاً من الموضوعية؟ لاشك أن الإجابة على هذا التساؤل ينبغي أن تكون بالإيجاب فمن المرغوب فيه دائماً الإفصاح عن القيم الجارية للأصول، حتى ولو كانت تلك القيم تفتقد الدليل الموضوعي، نظراً لأن وجود تلك القيم يكون مهماً ومفيداً بالنسبة لمن يستخدمون القوائم المالية.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية أو الدولية، تعتبر الموضوعية من مكونات خاصية إمكانية الاعتماد كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

#### ٢- د - المعتقدات المحاسبية: Accounting Conventions

تعتبر المعتقدات المحاسبية الركن الأخير من أركان الإطار الفكري للمحاسبة، وتمثل تلك المعتقدات إعتبارات عملية ينبغي أن تؤخذ في الإعتبار عند إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها. وأهم هذه المعتقدات هي:

##### أولاً- الأهمية: Materiality

يرتبط مفهوم الأهمية بشكل كبير بمبدأ الإفصاح السابق الإشارة إليه، حيث يعتبر الإفصاح الكامل في القوائم المالية أمراً هاماً بالنسبة للعناصر المهمة. والمقصود بإصطلاح الأهمية من الناحية المحاسبية الأهمية النسبية. وبناء على هذا المفهوم فإن العناصر قليلة القيمة أو التي تكون قيمتها تافهة لا ينبغي أن تستغرق كثيراً من الجهد. وإنما يمكن معالجتها بأكثر الأساليب ملائمة واقتصاداً.

ومن الأمثلة العملية لتطبيق هذا المفهوم ما تضعه بعض الشركات كحد أدنى لاعتبار النفقة بمثابة نفقة رأسمالية. فمن الناحية النظرية البحتة يعتبر شراء بعض الأدوات الكتابية، مثل الأقلام بمثابة الحصول على أصول ينبغي إهلاكها على سنوات إستخدامها. ولكن من الناحية العملية نجد أن تكاليف تخصيص هذه النفقات قد تتعدى تكلفة الأصول المشتراة وبالتالي فإن عملية



التخصيص على سنوات الحياة الإنتاجية لن يكون لها ما يبررها من الناحية العملية ورغم استفادة أكثر من فترة محاسبية من تلك الأدوات فإنها تعالج كمصروفات تطبيقاً لإعتبارات الأهمية وخروجاً عن المبادئ المحاسبية التي سبق الإشارة إليها. وينبغي أن تكون سياسة المنشأة في مجال تحديد الأهمية واضحة ومطبقة باستمرار وذلك تفادياً لتطبيق هذا المفهوم على عناصر هامة، مما قد يؤدي إلى التأثير على القوائم المالية.

ولاشك أن أهمية عنصر معين تختلف من منشأة إلى أخرى وفقاً لحجم المنشأة وإمكانياتها، فإن خسارة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه قد تكون مهمة جداً في بعض المنشآت، وقد لا تمثل شيئاً يذكر في منشآت أخرى. ولتحديد أهمية عنصر معين في مجال الإفصاح عنه في القوائم المالية ينبغي البحث عما إذا كان من المحتمل أن تؤثر معرفة هذا العنصر على الأشخاص الذين يستخدمون القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. ومن ناحية أخرى ينبغي النظر إلى طبيعة العملية عند تحديد مدى أهميتها بالإضافة إلى مبلغها، مثال ذلك القيام ببعض العمليات مع بعض أعضاء مجلس إدارة الشركة فهي تعتبر عمليات مهمة ينبغي الإفصاح عنها حتى ولو كانت مبالغها غير كبيرة.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، تعتبر الأهمية النسبية أحد محددات خاصية الملاءمة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

#### ثانياً - التحفظ : Conservatism

تنطوي كثير من القرارات التي يتخذها المحاسبون في مجال تقييم الأصول وتحديد الربح على إجراء بعض التقديرات وممارسة الحكم الشخصي، وبعبارة أخرى فإنه في كثير من المواقف لن يكون هناك قيمة واحدة صحيحة، وإنما ينبغي الاختيار من بين عدة قيم تمثل بدائل في مجال التقدير. وتعني فكرة التحفظ أنه في الحالات التي يتوافر للتقديرات والطرق المختلفة أدلة معقولة ينبغي إختيار القيمة التي يكون تأثيرها أقل بالنسبة لتحسين الربح أو المركز المالي للمنشأة في السنة الجارية.

ويقضي هذا المفهوم بمراجعة العملية المالية، ومع الأخذ في الاعتبار أن  
 في تحسين المركز المالي. وقد أدى التطبيق المباشر لهذا المفهوم إلى تخفيض  
 أرباح كثير من المنشآت بلا مبرر، الأمر الذي عرض المحاسبة والتقارير المالية  
 لكثير من الانتقادات من جانب من يستخدمون القوائم المالية والإقتصاديين  
 بصفة خاصة. إن التطبيق السليم لفكرة التحفظ يعنى إختيار الطرق المحاسبية  
 التي لاتؤدى إلى تحسين أو زيادة الربح أو التأثير على المركز المالي. ومن الأمثلة  
 العملية لمفهوم التحفظ فى المحاسبة تقييم المخزون السليم بالقيمة الأقل من  
 بين التكلفة أو سعر السوق، وإستخدام طرق الإهلاك المعجل (القسط  
 المتناقص)، والإسراع فى إهلاك بعض الأصول التي يوجد أى شك بالنسبة  
 لها، ورفض أى عمليات إعادة تقييم بالزيادة للأصول حتى تتحقق هذه الزيادة  
 فى شكل عملية كاملة. ويعتبر مفهوم التحفظ بمثابة مرشد فى الحالات التي  
 يكون فيها شك فى إختيار قيمتين ناتجتين من بديلين فى التقدير، أما فى  
 الحالات التي لا يكون هناك فيها أى شك فإنه لا يكون هناك مبرر لإستخدام  
 مفهوم التحفظ.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، يعتبر التحفظ أحد محددات  
 خاصية الحيادية كأحد الخصائص الفرعية لخاصية إمكانية الاعتماد وهى من  
 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

### ٣- بعض أوجه القصور أو الانتقادات التي توجه إلى القوائم المالية :

عرضنا فى هذا الفصل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبيننا أكثر هذه  
 المبادئ قبولاً فى الممارسة المحاسبية فى الوقت الحاضر، كما عرضنا للمعلومات  
 والقوائم المالية التي تعد فى ضوء هذه المبادئ والمفاهيم. ويؤدى تطبيق هذه  
 المبادئ المتعارف عليها حالياً إلى كثير من الانتقادات التي توجه إلى المحاسبة  
 المالية بصفة عامة وما ينتج عنها من قوائم مالية بصفة خاصة. ولعل أول هذه  
 الإنتقادات هو إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية فى التعبير عن قيمة بعض

الأصول فى القوائم المالية. ويرى من يوجهون<sup>(١)</sup> هذه الإنتقادات أن إستخدام هذا المبدأ يؤدى إلى :

١- إن الميزانية العمومية لاتعبر عن القيم الجارية للأصول، ولاشك أن هذه القيم الجارية تكون أكثر ملائمة عن القيم التاريخية، وبالتالي فإن الميزانية لن تكون ملائمة كما ينبغي أن تكون.

٢- إن تخصيص التكلفة التاريخية للأصل على المصروفات فى عملية تحديد الربح الدورى للمشروع هى عملية مضللة لأنها تؤدى إلى المغالاة فى رقم الربح فى فترات إرتفاع الأسعار. ويظهر هذا بجلاء فى حالة البضاعة والأصول طويلة الأجل. وطالما أن المنشأة مستمرة فى أعمالها فإن تحميل الربح بالتكلفة التاريخية للبضاعة والأصول طويلة الأجل لن يمكنها من إحلال تلك الأصول بأصول غيرها تكون بالضرورة تكلفة الحصول عليها مرتفعة.

ويرى هؤلاء الكتاب أنه ينبغي تحميل ربح الفترة الحالية بالتكلفة الجارية للبضاعة والموارد المستخدمة فى هذه الفترة وليس بالتكلفة التاريخية. بعبارة أخرى فإن الإيرادات ينبغي أن تحمل بالتكلفة الجارية للبضاعة المستنفذة والأصول المستخدمة قبل الوصول إلى صافى الربح.

ورغم إيمان كثير من المحاسبين بأهمية التكلفة الجارية وضرورة إستخدامها فى إتخاذ كثير من القرارات التى تواجه إدارة المشروع، إلا أنهم يرون أن إستخدامها فى القوائم المالية بدلاً من التكلفة التاريخية سيبعد القوائم المالية عن الموضوعية، وسيجعل تلك القوائم تنطوى على بعض القيم التى يكون تحديدها مسألة تخضع للتقدير الشخصى. إن التكلفة الجارية ليست ناتجة عن عملية تبادل قامت بها المنشأة، ولكن تحديدها يعتبر مسألة تقديرية مبنية على الأسعار المعلنة للأصول والتى عادة ما تتعرض للتغيير عند الدخول فى عمليات شراء حقيقية. ومن ناحية أخرى يرى أنصار مبدأ التكلفة التاريخية إن إحلال الأصل الموجود حالياً قد لا يكون بالحصول على أصل مشابه لهذا الأصل

John A. Tracy, "Fundamentals of Financial Accounting", John Wiley (١) & Sons New York, 1978.

تماماً وذلك نظراً للتقدم التكنولوجى فى دول العالم المختلفة، ونتيجة لذلك فإن تكلفة إحلال الأصول القائمة قد لا تكون ملائمة.

وكحل وسط للتغلب على هذه المشكلة تتطلب قواعد الإفصاح المتعارف عليها فى الولايات المتحدة ضرورة الإفصاح عن التكلفة الجارية للأصول فى قائمة إضافية ترفق بالقوائم المالية المتعارف عليها والتي تستند إلى مبدأ التكلفة التاريخية. ومن الإنتقادات الأخرى التى توجه إلى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إفتراض ثبات قيمة وحدة النقد المستخدمة فى القياس. ومن الضرورى التفرقة بين التغيرات فى قيم الأصول الناتجة عن تغير قيمة وحدة النقد ذاتها أو ما يعرف بالتغير فى المستوى العام للأسعار والتغيرات فى تكلفة إحلال بعض الأصول الخاصة بالمنشأة. إن التكلفة الجارية لبعض الأصول قد تتغير من وقت لآخر حتى دون أن يكون هناك أى تغييرات فى المستوى العام للأسعار فى الاقتصاد القومى. وإن التغيرات فى التكلفة الجارية لبعض الأصول قد لا تكون فى نفس اتجاه التغير فى المستوى العام للأسعار أو قد لا تكون بنفس نسبة التغير فى المستوى العام للأسعار.

إن الإنتقاد الموجه إلى المبادئ المحاسبية ينتج عن إفتراض ثبات وحدة النقد المستخدمة فى القياس المحاسبى مع أن قيمة هذه الوحدة قد تتعرض للتغير نتيجة لزيادة (أو نقص) المتوسط العام للأسعار. إن قيمة الجنية المصرى أو قوته الشرائية تعتمد على ما يستطيع هذا الجنيه الحصول عليه من سلع وخدمات. وتتوقف هذه القيمة على أسعار تلك السلع والخدمات. ونظراً للإلتجاهات التضخمية وارتفاع المستوى العام للأسعار الذى يسود معظم دول العالم فإن الجنيه المصرى لا يستطيع أن يشتري نفس كمية السلع والخدمات فى تاريخين متتاليين (فى سنتين متتاليتين) ورغم هذا فإن المحاسبة تعتبر الجنيهات المحاسبية لها نفس القيمة بصرف النظر عما إذا كانت جنيهات مدفوعة منذ مدة للحصول على أصول طويلة الأجل أو جنيهات مدفوعة خلال العام لسداد بعض المصروفات، أو حتى جنيهات متوقع تحصيلها بعد فترة من بعض الأرصدة المدينة. وقد سبق أن بينا أنه يمكن علاج هذه المشكلة عن طريق استخدام الأرقام القياسية للأسعار وذلك لتعديل أرقام الجنيه المصرى المستخدمة وتحويلها إلى جنيهات متساوية من ناحية قوتها الشرائية. وتتطلب قواعد

الإفصاح فى بعض الدول ضرورة تعديل الأرقام المنشورة لتأخذ فى الاعتبار التغيرات فى المستوى العام للأسعار وتوفير تلك المعلومات بالإضافة إلى المعلومات التقليدية المتعارف عليها.

ومن الإنتقادات الأخرى التى توجه إلى القوائم المالية عدم ملائمة الإفصاح سواء من ناحية مدى هذا الإفصاح أو درجة التفاصيل التى ينطوى عليها. وقد أعرب كثير من المحللين الماليين وخبراء سوق الأوراق المالية فى الولايات المتحدة عن عدم إرتياحهم بالنسبة للمعلومات التى يحصلون عليها من القوائم المالية. وقد ترتب على الإنتقادات الموجهة إلى القوائم المالية فى هذا المجال أن أصبحت قائمة الموارد المالية وإستخداماتها من القوائم اللازم إعدادها بواسطة المشروعات. وبالإضافة إلى ذلك زيادة كمية المعلومات المتعلقة بتفاصيل الدخل من المبيعات وغيرها من مصادر دخل العمليات. وتركز المشكلة هنا فى أن بيوت المال والمحللين يريدون باستمرار مزيداً من المعلومات، وفى الحقيقة يقع كثير من المعلومات التى يستخدمونها خارج نطاق المحاسبة المالية. ونتيجة لذلك فإنه ينبغى التفرقة بين الإفصاح من جانب المحاسبة المالية والإفصاح من جانب الإدارة بصفة عامة. إن تحليل المبيعات وبيان مصادرها على سبيل المثال يعتبر من المعلومات التى يمكن توفيرها عن طريق المحاسبة المالية، ولكن خطة التوسعات الرأسمالية للمنشأة وكيفية تمويلها لايعتبر كذلك. ومن ناحية أخرى فإن تحليل المركز التنافسى للمنشأة يخرج عن نطاق إهتمام المحاسبة فى الوقت الحاضر، وهو مانعنية بالإفصاح الإدارى.

وعموماً فإن الإتجاه العام فى معظم دول العالم يتجه نحو زيادة الإفصاح وذلك بسبب الضغوط التى تفرضها هيئة بورصة الأوراق المالية عموماً، وبسبب الإنتقادات الموجهة إلى الإفصاح فى مجال المحاسبة، وبسبب زيادة البحوث والمناقشات، وبسبب الإتجاه نحو الإعلان عن السياسات والإتجاهات الإدارية المختلفة. وتختلف المنشآت بالنسبة لكمية المعلومات التى تفصح عنها فمثم من يفصح عن معلومات أكثر من غيره، ولا توجد سياسية عامة فى هذا الصدد.

ومن الإنتقادات الأخرى التى توجه للمحاسبة المالية بصفة عامة تعدد

المبادئ المحاسبية المقبولة لمعالجة مشكلة معينة، إن المشاكل المحاسبية الرئيسية التي تواجه أى مشروع تنحصر بين ١٠ إلى ٢٠ مشكلة أو أكثر قليلاً، ولكل مشكلة من هذه المشاكل يوجد أكثر من حل بديل أو أكثر من طريقة للمعالجة، وترفض بعض هذه الطرق بسرعة وتعتبر طرقاً غير مقبولة وذلك بسبب عدم إستخدامها بواسطة منشآت أخرى، معنى هذا أن المحاسب يتأثر فى إختيار طريقة المعالجة بما هو متفق عليه كمبادئ مقبولة. وعلى الرغم من ذلك فإنه بالنسبة لمعظم المشاكل المحاسبية يوجد طريقتين أو ثلاثة طرق بديلة تعتبر مقبولة، وينبغى على المحاسب أن يختار طريقة واحدة من بين هذه الطرق. ونتيجة لذلك فإن جميع المنشآت لن تختار نفس الطرق المحاسبية لكل مشاكلهم المحاسبية المتشابهة، وقد ترتب على ذلك إختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة لمعالجة نفس المشاكل فى المشروعات المختلفة، ويؤدى هذا الوضع إلى بعض المشاكل فى مجال مقارنة القوائم المالية للمشروعات المختلفة. وسيكون من الصعب دائماً تحديد الإختلاف فى الأصول أو الربح الناتج عن إختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة. ويقتضى التغلب على تلك المشكلة وجود قدر من التوحيد أو التجانس فى الطرق والمبادئ المحاسبية المستخدمة بواسطة المشروعات، وهذه مسألة متروكة فى معظم الدول للمحاسبين ومنظمتهم المهنية. وعموماً فإن التخلص من هذا الإنتقاد يعنى التخلص من شئ من المرونة فى مجال إستخدام وتطبيق المبادئ والطرق المحاسبية، وذلك تحقيقاً لإمكانية المقارنة بين القوائم المالية. وتبذل عدة منظمات مهنية وحكومية جهوداً كبيرة فى مجال تحقيق شئ من التوحيد وتجانس الممارسة بالنسبة للطرق المحاسبية المستخدمة هناك. ومن أهم تلك المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية كأحد المنظمات المهنية التى تطبق معاييرها فى مصر بعد ترجمتها وتعديلها لتلاءم الواقع المصرى.

### أسئلة على الفصل الثالث

أولا : أسئلة نظرية :

أجب على الأسئلة التالية :

- (١) عرف الأصول وأذكر خمسة عناصر منها.
- (٢) بين المقصود بالالتزامات وأذكر خمسة أمثلة عليها.
- (٣) فرق بين الإيرادات والمصروفات وبين أهمية قياس كل منها فى ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- (٤) ماهو المقصود بإفترض الوحدة المحاسبية ؟
- (٥) بين إنعكاسات إفتراض إستمرار المنشأة على إعداد القوائم المالية.
- (٦) لماذا يستخدم المحاسبون إفتراض القياس النقدى فى معالجة العمليات المحاسبية ؟.
- (٧) بين المقصود بالفترة المحاسبية.
- (٨) يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الهامة التى تؤثر على القياس المحاسبى - اشرح هذه العبارة بالتفصيل.
- (٩) متى يتحقق الإيراد فى المحاسبة ؟
- (١٠) ماذا يعنى مبدأ المقابلة ؟
- (١١) ماهو المقصود بمبدأ التجانس فى المحاسبة ؟ وما يحققه هذا المبدأ من مزايا عند إعداد القوائم المالية ؟
- (١٢) ماذا يعنى مبدأ الإفصاح الكامل فى المحاسبة ؟
- (١٣) يؤثر الإلتزام بالموضوعية تأثيراً كبيراً عند إعداد القوائم المالية - اشرح هذه العبارة.
- (١٤) أشرح المقصود بالمتقدرات المحاسبية الرئيسية وبين أهمية كل منها فى مجال المحاسبة.
- (١٥) بين المقصود بفكرة الملائمة وبين عناصرها فى مجال توفير المعلومات المحاسبية.
- (١٦) ماهو المقصود بمفهوم القابلية للقياس عند إعداد المعلومات المالية.
- (١٧) من الضرورى أن تكون المعلومات المالية يمكن الاعتماد عليها - اشرح المقصود بهذه العبارة، وبين أهم العوامل التى تؤدى إلى زيادة الاعتماد على المعلومات المالية.
- (١٨) تعتبر قابلية المعلومات المالية للمقارنة من أهم الخصائص التى ينبغى توافرها فى تلك المعلومات - اشرح هذه العبارة بإختصار.
- (١٩) علق على كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور

- بالتحديد مبيناً أوجه الصواب أو الخطأ فى كل منها :
- ليس من الضرورى أن تعد القوائم المالية فى ظل إطار فكرى من المفاهيم والمبادئ والمعتقدات المحاسبية الأساسية.
  - تعرف الأصول بأنها الموارد الاقتصادية الخاصة بالمشروع.
  - جميع الأصول يكون لها كيان مادى ملموس.
  - لافرق بين الإلتزامات وحقوق الملكية فى المحاسبة.
  - كل زيادة فى الأصول تعتبر بمثابة إيرادات.
  - المصروفات هى عبارة عن موارد مستنفذة فى سبيل تحقيق إيرادات .
  - لدرج الممتلكات الخاصة لصاحب المشروع عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة التى يمتلكها.
  - ليس من الضرورى إفتراض استمرار المنشأة عند إعداد القوائم المالية.
  - يقتصر القياس المحاسبى على العمليات والعناصر التى تكون قابلة للقياس النقدى.
  - من الضرورى تخصيص عمليات المشروع على فترات محاسبية محددة.
- (٢٠) بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة مطور بالتحديد لكل منها.
- يمكن زيادة قيمة الأصول فى القوائم المالية نتيجة زيادة أسعارها السوقية.
  - يؤدى الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية إلى تحقيق الموضوعية فى القياس المحاسبى .
  - يتحقق الإيراد فى المحاسبة بتحصيله نقداً.
  - تجانس واستمرار الممارسة الخاصة بالطرق والإجراءات المحاسبية يعتبر أمراً ضرورياً فى المحاسبة.
  - تعنى الموضوعية فى المحاسبة عدم إدراج أى عناصر تقديرية فى القوائم المالية.
  - القوائم المالية المتحفظة هى أفضل أنواع القوائم المالية.
  - لا يؤثر استخدام مبدأ التكلفة التاريخية على دلالة الميزانية العمومية . وأيضاً على رقم صافى الربح.
  - يرجع السبب فى عدم إستخدام أساس التكلفة الجارية فى المحاسبة إلى التمسك بفكرة الموضوعية.



- تختلف التغيرات فى التكلفة التجارية للأصول عن التغيرات فى المستوى العام للأسعار الخاصة بهذه الأصول.

- لا يختلف الإفصاح المحاسبى عن الإفصاح الإدارى.

- يؤدى تعدد المبادئ المحاسبية المقبولة التى يمكن إستخدامها إلى بعض المشاكل المحاسبية.

ثانياً : تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

فيما يلى مفردات الميزانية العمومية لمنشأة حسام الفردية فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٩٩ .

والمطلوب : إعادة ترتيب هذه المفردات على شكل ميزانية عمومية :

٢٢٤٠٠ جنيه حسابات الموردين، ٣٩٠٠٠ جنيه حسابات العملاء، ٩٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٢٧٦٠٠ جنيه نقدية، ١٠٤٠٠ جنيه سيارة، ١٦٠٠٠٠ جنيه رأس المال (حقوق الملكية)، ١٥٤٠٠ جنيه أراضى

التطبيق الثانى :

فيما يلى مفردات الميزانية العمومية لمنشأة ياسر وذلك فى ٣١/١٢/١٩٩٥ .

٦٠٠٠ جنيه أراضى، ٢٩٢٠٠ جنيه حسابات الموردين، ٣٥٦٠٠ جنيه حسابات العملاء، ١٢٤٠٠ جنيه أثاث وتركيبات، ٧٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٢٥٠٠٠ جنيه نقدية، ٦٥٨٠٠ جنيه كمبيالات مستحقة على المنشأة، ٢٢٠٠٠ جنيه سيارة توزيع، ؟؟ رأس مال صاحب المنشأة

والمطلوب :

تصوير الميزانية العمومية بصورة مرتبة وتحديد قيمة رأس مال صاحب المنشأة.

التطبيق الثالث:

فيما يلى عناصر الإيرادات والمصروفات الخاصة باستوديو الياسمين للتصوير عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩ .

٣٦٠٠٠ جنيه إيرادات تصوير حفلات وأفراد، ١٢٠٠٠ جنيه تكلفة أفلام مستخدمة، ٥٠٠٠ جنيه أجور ومرتبآت مساعدين، ٢٠٠٠ جنيه مصاريف سيارة، ١٠٠٠ جنيه مصاريف تليفون وتلفراف، ١٥٠٠ جنيه مصاريف إيجار.

والمطلوب:

إعداد الحساب الختامى لتحديد صافى ربح المنشأة عن السنة المنتهية فى

٣١/١٢/١٩٩٩ .



الباب الثاني

في

التسجيل المحاسبي لعمليات المشروع

وإستكمال الدورة المحاسبية

مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

---



## الباب الثاني

### في

## التسجيل المحاسبي لعمليات المشروع

### وإستكمال الدورة المحاسبية

### مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

سيخصص هذا الباب لمناقشة موضوع التسجيل المحاسبي للعمليات التي يقوم بها المشروع فى صورة مبسطة بعيداً عن الدخول فى تفاصيل عمليات المنشآت التجارية والصناعية. وتحقيقاً لهذا الهدف سيتم الشرح بإستخدام حالة منشآت الخدمات التي لانقوم بعمليات بيع وشراء. وسنعرض كمدخل لمعالجة عملية التسجيل المحاسبي للميزانية العمومية والمعادلة المحاسبية الرئيسية ونبين تأثير عمليات المشروع على الميزانية وعلى المعادلة المحاسبية، وبعد تحديد تأثير عمليات المشروع على المعادلة المحاسبية سنوضح كيفية التسجيل المحاسبي للعمليات التي تؤثر على المركز المالى للمشروع، ثم نقوم بمناقشة موضوع التسجيل المحاسبي لعمليات الإيرادات والمصروفات، وقياس الربح الدورى للمشروع. وبعد مناقشة التسجيل المحاسبي لمختلف عمليات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات سنعرض لموضوع الدورة المحاسبية ونبين كيفية إستكمالها فى نهاية الفترة المحاسبية، وذلك فى صورة مبسطة بإستخدام الحالة الخاصة بمنشأة الخدمات.

ولانتهتم معايير المحاسبة المصرية أو الدولية بالمعايير التي تحدد الإجراءات المحاسبية، فهي تفترض أن هناك نظام محاسبى قائم يسمح بتجميع إسترجاع وتوصيل العناصر الملائمة من المعلومات، سواء يدوياً أو آلياً.

وستنقسم الدراسة فى هذا الباب بناء على ذلك إلى أربعة فصول رئيسية هى الفصل الرابع والخامس والسادس والسابع. ويختص الفصل الرابع وهو أول فصول هذا الباب بمناقشة موضوع المعادلة المحاسبية الرئيسية التى تعبر عن الميزانية العمومية، وبيان تأثير عمليات المشروع عليها، وذلك كتمهيد ضرورى وملامح لفهم عمليات المشروع وتحديد تأثيرها وبناء عليه تسجيلها محاسبياً. أما الفصل الخامس فيختص بمناقشة موضوع التسجيل المحاسبى للعمليات التى تؤثر على المركز المالى للمشروع (عمليات الأصول والخصوم) وسنبين فى هذا الفصل كيفية تسجيل تلك العمليات فى دفتر الأستاذ، ونبين قصور التسجيل فى دفتر الأستاذ مباشرة، ثم نعرض لدفتر اليومية ونبين كيفية القيد فى دفتر اليومية والترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ، ثم ترصيد حسابات دفتر الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة فى نهاية الفترة المحاسبية.

ويختص الفصل السادس بمناقشة موضوع التسجيل المحاسبى لحسابات الإيرادات والمصروفات. وسنوضح أولاً فى عجالة قصيرة مفهوم الإيرادات والمصروفات وقياس الربح الدورى للمشروع، ثم نبين بناء على ذلك كيفية القيام بالتسجيل المحاسبى وكيفية تحديد ربح المشروع بصورة عملية، وسنعرض فى هذا الفصل لكل من المصروفات التى تتطلب تدفقات نقدية وتلك التى لا يترتب عليها أى تدفقات نقدية (الإهلاك). كما سنناقش فى هذا الفصل فى صورة مبسطة موضوع قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات. أما الفصل الأخير فى هذا الباب وهو الفصل السابع فيختص بمناقشة موضوع إستمالة الدورة المحاسبية وإعداد القوائم فى نهاية الفترة المحاسبية. وسنعرض فى هذا الفصل لقيود التسوية التى يبنى إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية، ونبين بعد ذلك كيفية استخدام ورقة العمل كأساس للقيام بتلك التسويات ولتوفير البيانات الملائمة والضرورية لإعداد الحسابات الختامية والميزانية وقيود الإقفال، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

## الفصل الرابع

### في

### المعادلة المحاسبية الرئيسية .

#### ١ - مقدمة:

يختص هذا الفصل بمناقشة موضوع معادلة الميزانية وبيان تأثير العمليات المختلفة التي يقوم بها المشروع على طرفي تلك المعادلة. وسنعرض في هذا الفصل أولاً للميزانية العمومية ونستعرض عناصرها ونلخصها في صورة معادلة ذات طرفين يمثل كل طرف منها جانب من جانبي الميزانية العمومية. وبعد تحديد شكل معادلة الميزانية نوضح تأثير عمليات المشروع المختلفة عليها، وسنبداً أولاً بعملية تكوين المشروع والحصول على رأس المال ونحدد تأثير تلك العملية على معادلة الميزانية. وبعد ذلك سنعرض لعمليات الحصول على أصول المشروع وسداد قيمتها نقداً أو تأجيل السداد لفترة معينة ونبين تأثير ذلك على المعادلة. وسنعرض بعد ذلك لتأثير عمليات بيع الأصول وسداد الإلتزامات، ثم نبين تأثير عملية تحصيل الأرصدة المستحقة على الغير على تلك المعادلة. وتقتصر العمليات السابقة على حركة الأصول والإلتزامات دون أن يكون لها أى علاقة بحقوق الملكية نظراً لعدم وجود أى إيرادات أو مصروفات. ويؤدي أخذ الإيرادات والمصروفات في الإعتبار إلى التأثير على حقوق الملكية نظراً لأنه يمكن النظر إلى الإيرادات على أنها زيادة في حقوق الملكية، كما أن المصروفات ستكون بمثابة تخفيض في تلك الحقوق. وعموماً فاننا سنطلق على نتيجة المقاصة بين الإيرادات والمصروفات إصطلاح الأرباح المحجوزة وسنعالج فيها عمليات الزيادة والنقص الناتجة عن الإيرادات والمصروفات. ويؤدي إدخال الإيرادات والمصروفات على معادلة الميزانية إلى أن

تتسع هذه المعادلة لتسمى المعادلة المحاسبية الرئيسية. وسنقوم بمناقشة تأثير الإيرادات على تلك المعادلة الرئيسية للمحاسبة، وسنبين تأثير الإيرادات المحصلة نقداً والإيرادات التي لم يتم تحصيلها بعد. ومنتقل بعد ذلك لتحديد تأثير المصروفات على تلك المعادلة، وسنوضح تأثير المصروفات المدفوعة ثم المصروفات التي لم تدفع بعد عليها، وأخيراً سنحدد تأثير المسحوبات الشخصية لصاحب المنشأة على المعادلة المحاسبية.

وبعد ذلك سنحدد تأثير جميع عمليات المشروع على معادلة الميزانية في صورة متتابعة وذلك لتوفير تسجيل حسابي بسيط للتطورات في مختلف عناصر الميزانية بين الزيادة والنقص في كل عنصر من عناصرها. ويعتبر هذا التسجيل المتتابع للعمليات وتوضيح تأثيرها على المعادلة المحاسبية مقدمة مقبولة وتمهيداً منطقياً لعمليات التسجيل المحاسبي الذي سنعرض له في الفصول التالية.

وقد زاعبنا خلال المناقشة في هذا الفصل تحديد تأثير عمليات المشروع على كل من الميزانية العمومية ومعادلة الميزانية على النحو الوارد بالتفصيل في الصفحات التالية.

## ٢ - المعادلة المحاسبية الرئيسية والميزانية العمومية:

من أهم الخصائص الرئيسية لأي ميزانية عمومية أن مجموع رقم الأصول يعادل دائماً مجموع رقم الخصوم، ونظراً لأن الخصوم تتكون دائماً من عنصرين هما الإلتزامات وحقوق الملكية، فإن مجموع الأصول سيتعادل دائماً مع مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية. ويعتبر هذا التوازن بين مجموع الأصول ومجموع الإلتزامات وحقوق الملكية أحد الأسباب التي من أجلها يطلق إصطلاح الميزانية العمومية على قائمة المركز المالي. ويرجع السبب في توازن جانبي الميزانية إلى أن هذين الجانبين هما وجهين لنفس موارد المشروع. فمن ناحية نجد أن جانب الأصول يبين الموارد المملوكة للمشروع، وبين



جانب الخصوم المصادر التى مولت هذه الموارد، ومدى مساهمة كل عنصر فى هذا التمويل. وإن كل مورد من الموارد المملوكة للمشروع لابد له من مصدر للتمويل سواء كان هذا التمويل داخلياً عن طريق الملاك أو خارجياً عن طريق الموردين والدائنين. ونتيجة لأن كل مورد لابد له من مصدر للتمويل فإن مجموع الأصول (الموارد) لابد وأن يتطابق مع مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية.

ويمكن التعبير عن توازن الأصول من ناحية مع مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية من ناحية أخرى بالمعادلة التالية :

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم}$$

$$\text{الأصول} = \text{الإلتزامات} + \text{حقوق الملكية}$$

وبفرض أن الميزانية العمومية لاحدى المنشآت الفردية ظهرت على الصورة التالية :

منشأة الياسمين

الميزانية العمومية فى

١٩٩٩/١٢/٣١

الخصوم		الأصول	
(١) الإلتزامات	جنيه		جنيه
موردون	٤٠٠٠٠	نقدية	٢٥٠٠٠
مستحقات للغير	١٠٠٠٠	عملاء وأرصدة مدينة	٢٧٥٠٠
(٢) حقوق الملكية		أراضى	٤٠٠٠
رأس المال	١٥٠٠٠٠	مبانى	٥٠٠٠٠
		سيارة	٢٥٠٠٠
		مهمات	٣٢٥٠٠
	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠

وباستخدام الأرقام الواردة فى تلك الميزانية العمومية فإن معادلة الميزانية تظهر على الصورة التالية :

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية

$$٢٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

إن الميزانية العمومية السابقة هي بمثابة قائمة تفصيلية لهذه المعادلة.

ويعتبر عنصر حقوق الملكية بمثابة الفائض من الموارد بعد إستبعاد حقوق الغير على تلك الموارد، فإذا تحددت قيمة الأصول وتحددت قيمة الإلتزامات للغير، فإن حقوق الملكية تكون :

الأصول - الإلتزامات = حقوق الملكية

وباستخدام أرقام الميزانية السابقة فإن حقوق الملكية هي :

$$١٥٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠$$

ويعتبر فهم هذه المعادلة ومعرفة تأثير عمليات المشروع المختلفة عليها أمراً ضرورياً لفهم المحاسبة. إن أى زيادة فى مجموع قيمة الأصول لابد وأن تكون بالضرورة مصحوبة بزيادة مماثلة فى الجانب الآخر من المعادلة، بمعنى أنه لابد أن يصاحب زيادة الأصول إما زيادة فى الإلتزامات أو فى حقوق الملكية. ومن ناحية أخرى فإن أى نقص فى مجموع الأصول لابد وأن يصاحبه بالضرورة نقص مماثل فى جانب الخصوم (الإلتزامات وحقوق الملكية). وحتى نستطيع الإلمام بفكرة التوازن المستمر لجانبى الميزانية العمومية فإنه من الملائم أن نعرض لحالة تكوين مشروع جديد، ونحدد تأثير العمليات المختلفة التى يقوم بها هذا المشروع على الميزانية العمومية، وبالتالى على المعادلة المحاسبية الرئيسية للمشروع.

٣- تكوين المشروع والحصول على الأصول:

عند بداية تكوين أى مشروع تجارى أو صناعى أو خدمى لابد أن

نخصص لهذا المشروع باعتباره وحدة محاسبية مستقلة رأس المال اللازم لممارسة النشاط، ويبدأ بعد ذلك المشروع فى الحصول على الأصول اللازمة لممارسة نشاطه. وقد يكون المشروع مملوك لفرد أو لعدة أفراد أو ربما لمجموعة عديدة من المساهمين، ولكن الإجراءات المحاسبية متشابهة تقريباً فى معظم تلك الحالات، حيث يحصل المشروع على النقدية التى تمثل رأس المال المخصص له، ثم يقوم بإقتناء الأصول اللازمة له. وفى بعض الحالات قد يبدأ المشروع ببعض الأصول الأخرى غير النقدية التى يقدمها أصحاب المشروع، ومهما كان نوع الأصول التى يبدأ بها المشروع نشاطه فإنه لا بد وأن يكون هناك أصول فى جانب من الميزانية العمومية المعدة عند تكوين المشروع ورأس المال فى الجانب الآخر باعتباره بمثابة خصوم.

فبفرض أن أحد الأفراد (ياسر) بدأ مشروع للقيام بأعمال الوساطة فى شراء وبيع وإدارة العقارات مقابل الحصول على أتعاب وعمولات يتم الإنفاق عليها مع العملاء.

وقد خصص صاحب المشروع مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية للقيام بهذا المشروع، وهذا المبلغ قد يودع فى أحد البنوك أو قد تحتفظ به المنشأة فى خزانة المشروع. فى هذه الحالة تظهر الميزانية العمومية بعد التكوين مباشرة على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى

١٩٩٩/١/١

الأصول		الخصوم	
١٠٠٠٠٠	نقدية	حقوق الملكية	رأس المال
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	

وتظهر معادلة الميزانية على النحو التالى :

الأصول = حقوق الملكية + الإلتزامات

$$١٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ + \text{صفر}$$

وفى بعض الحالات قد يقوم صاحب المشروع بتقديم بعض الأصول الأخرى غير النقدية كإسماعل للمشروع، فى هذه الحالة سىظهر هذا الأصل فى جانب من المعادلة وسيزداد رأس المال فى جانب الخصوم بقيمة الأصول المقدمة.

وبفرض أن المشروع قام فى ١٩٩٩/١/٣ بالحصول على قرض قدره ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً بفائدة ١٤ ٪ سنوياً، فإن الميزانية العمومية تظهر على الصورة التالية بعد الحصول على القرض مباشرة.

منشأة باسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١/٣

الخصوم			الأصول
الإلتزامات		نقدية	١٥٠٠٠٠
قرض	٥٠٠٠٠		
حقوق الملكية			
رأس المال	١٠٠٠٠٠		
	١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠

وتصبح معادلة الميزانية على الصورة التالية :

الأصول = حقوق الملكية + الإلتزامات

$$١٥٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠$$

واضح من تلك المعادلة أن أصول المشروع وهى النقدية قد زادت بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، كما أن إلتزامات المشروع قد زادت بنفس المبلغ وبالتالى ظلت المعادلة فى حالة توازن.

وبفرض أن المنشأة قامت يوم ١٩٩٩/١/١٠ بشراء مبنى مقام على قطعة أرض صغيرة وبلغت تكلفة الشراء للمبنى ٢٤٠٠٠ جنيه وللأرض ٤١٠٠٠ جنيه، وقد تم سداد قيمة هذه الصفقة وقدرها ٦٥٠٠٠ جنيه من رصيد النقدية. من الملاحظ أن هذه العملية لن تؤثر على مجموع الأصول أو الإلتزامات لأنها تعتبر بمثابة تغيير فى تشكيلة الأصول فهى مجرد إستبدال لرصيد النقدية بمبانى وأراضى، وبالتالي فإن الميزانية العمومية ستظهر بعد شراء هذه الأصول مباشرة على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١/١٠

الأصول		الخصوم	
نقدية	٨٥٠٠٠	الإلتزامات	
أراضى	٤١٠٠٠	قرض	٥٠٠٠٠
مبانى	٢٤٠٠٠	حقوق الملكية	
	١٥٠٠٠٠	رأس المال	١٠٠٠٠٠
			١٥٠٠٠٠

وتصبح معادلة الميزانية على النحو التالى :

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية

$$[٨٥٠٠٠ + ٤١٠٠٠ + ٢٤٠٠٠] = [١٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠]$$

وبفرض أن المنشأة قامت يوم ١٩٩٩/١/١٥ بالحصول على بعض الأثاث اللازم لتأثيث المكتب بمبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه، وإتفقت مع البائع «محلات أتيكو» على سداد قيمة هذا الأثاث خلال ستة شهور من تاريخ الشراء، أى أن المنشأة لم تسدد قيمة الأثاث نقداً، وإنما تحملت إلتزام أو تعهد بالدفع للدائنون خلال ستة شهور. إن هذه العملية ستؤدى بالطبع إلى زيادة أصول المشروع بمبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه وهو قيمة الأثاث، كما سيترتب عليها

أيضاً زيادة الالتزامات تجاه الدائنين (محلات أتيكو) بنفس المبلغ، وبناءً عليه ستظهر الميزانية العمومية بعد الحصول على الأثاث مباشرة على الصورة التالية:

### منشأة باسر العقارية

الميزانية العمومية في ١٥/١/١٩٩٩

الأصول		المخصص	الالتزامات
٨٥٠٠٠	نقدية	٢٢٢٠٠	دائنون (أتيكو)
٤١٠٠٠	أراضي	٥٠٠٠٠	قرض
٢٤٠٠٠	مباني	١٠٠٠٠٠	حقوق الملكية
٢٢٢٠٠	أثاث		رأس المال
١٧٢٢٠٠		١٧٢٢٠٠	

وتظهر معادلة الميزانية بعد الحصول على الأثاث مباشرة على الصورة التالية:

الأصول = الالتزامات + حقوق الملكية

$$[١٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ٢٢٢٠٠] = [٢٢٢٠٠ + ٢٤٠٠٠ + ٤١٠٠٠ + ٨٥٠٠٠]$$

وبلاحظ من إستعراض العمليات السابقة أن المشروع يحصل على أصوله مقابل سداد قيمتها نقداً وفي هذه الحالة فإن العملية ستكون مجرد تغيير في شكل الأصول في الميزانية، أو قد يحصل على الأصول مقابل التزامات، وفي هذه الحالة سيكون هناك تغيير في مجموع الأصول والمخصص، كما حدث في حالة الحصول على أثاث مع تمهد بالدفع بعد شهرين. وتجدر الإشارة أيضاً إلى أنه تم ظهور الأصول التي حصل عليها المشروع بتكلفة الحصول عليها فقط، وذلك بصرف النظر عن القيمة التي يمكن أن تتحملها المنشأة مقابل تشييد المبنى على سبيل المثال. فيفرض أن المبنى الذي حصلت عليه المنشأة بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه والأرض ٤١٠٠٠ جنيه كان سيتكلف ما قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه لو قامت المنشأة بتشبيده في منطقة أخرى فإن هذا الرقم لا يستخدم في المحاسبة ولا يخضع للإلتايات المحاسبية وذلك تطبيقاً لمبدأ التكلفة التاريخية الذي سبق وأن تعرضنا له في الباب السابق. إن السجلات المحاسبية توفر

تسجيلاً تاريخياً للتكاليف التى حدثت فعلاً، ومن ثم فإن القيمة التى تحمّلها المنشأة فى سبيل الحصول على تلك الأصول هى (٢٤٠٠٠ + ٤١٠٠٠) هى التى تخضع فقط للإثبات المحاسبى.

٤- بيع الأصول وسداد الإلتزامات:

يفرض أن المنشأة فى المثال السابق بعد أن قامت بتأثيث مكاتبها والإستعداد لممارسة أعمال الوساطة فى شراء وبيع العقارات تبين لها أن المبنى يزيد عن حاجتها الفعلية وقررت أن تقوم ببيع نصفه مع الأرض المقام عليها بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه، أى دون أن يكون هناك أى ربح أو خسارة نتيجة القيام بتلك العملية، وقد تمت عملية البيع فى يوم ١٩٩٩/١/٣١ وقد إنفقت المنشأة مع المشتري على سداد هذه القيمة خلال خمسة أشهر من تاريخ البيع. سيترب على هذه العملية ظهور أصل جديد فى الميزانية العمومية يحمل اسم المدينون وستكون قيمته ٣٢٥٠٠ جنيه (وهو حساب يمثل المستحق على الغير نتيجة بيع المبنى والأرض)، كما سيترب على تلك العملية تخفيض قيمة المبنى وقيمة الأرض بواقع النصف لكل منها. ولن يترتب على هذه العملية أى تغيير فى القيمة الكلية لأصول المنشأة، وستظهر الميزانية العمومية بعد عملية بيع المباني والأراضى على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١/٣١

الأصول		المخصص	
نقدية	٨٥٠٠٠	الإلتزامات	
مدينون	٣٢٥٠٠	دائون (اتيكور)	٢٢٢٠٠
أراضى	٢٠٥٠٠	قرض	٥٠٠٠٠
مبانى	١٢٠٠٠	حقوق الملكية	
أثاث	٢٢٢٠٠	رأس المال	١٠٠٠٠٠
	١٧٢٢٠٠		١٧٢٢٠٠

وستكون معادلة الميزانية بعد هذه العملية على الصورة التالية :

$$[٢٢٢٠٠ + ١٢٠٠٠ + ٢٠٥٠٠ + ٣٢٥٠٠ + ٨٥٠٠٠]$$

$$[١٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ٢٢٢٠٠] =$$

ونفرض أن المنشأة قامت في يوم ١٥/٢/١٩٩٩ بتحصيل مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من المبلغ المستحق على هؤلاء المدينين كسداد جزئى للمبلغ المستحق عليهم وقدره ٣٢٥٠٠ جنيه. سيترتب على هذه العملية زيادة النقدية بهذا المبلغ ونقص أرصدة المدينين بنفس القيمة دون أن تؤدى هذه العملية إلى أى تأثير على مجموع الأصول أو الخصوم. إن هذه العملية هى مجرد تغيير فى تشكيلة الأصول دون أى تأثير على المقدار الكلى لتلك الأصول، وبالتالي ستظهر الميزانية العمومية بعد عملية التحصيل الجزئى من المستحق على المدينين على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٥/٢/١٩٩٩

الخصوم		الأصول	
الإلتزامات	نقدية	١٠٠٠٠٠	
دائتور (اتيكو)	مدينون	١٧٥٠٠	
قرض	أراضى	٢٠٥٠٠	
حقوق الملكية	مبانى	١٢٠٠٠	
رأس المال	أثاث	٢٢٢٠٠	
		١٧٢٢٠٠	

وتكون معادلة الميزانية بعد هذه العملية على النحو التالى :

$$= [٢٢٢٠٠ + ١٢٠٠٠ + ٢٠٥٠٠ + ١٧٥٠٠ + ١٠٠٠٠٠]$$

$$[١٠٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ٢٢٢٠٠]$$

وتؤدى عملية سداد الإلتزامات بالطبع إلى إستخدام جزء من الرصيد



التقدي الموجود لدى المشروع، وبالتالي فإن سداد الإلتزامات سيترتب عليه تخفيض التقدي وفى المقابل تخفيض الإلتزامات. ونتيجة لذلك فإن سداد الإلتزامات سيترتب عليه تخفيض فى مجموع الأصول وتخفيض مماثل فى مجموع الخصوم مع إستمرار وجود حالة التوازن بين كل من مجموع الأصول ومجموع الخصوم. فبفرض أن المنشأة المعروضة فى المثال السابق سددت فى يوم ١٩٩٩/٢/١٦ مبلغ ١١٠٠٠ جنيه من الإلتزامات المستحقة عليها وقدرها ٢٢٢٠٠ جنيه تجاه محلات أتيكو (الدائنون)، فإن الميزانية العمومية تظهر بعد السداد مباشرة على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٢/١٦

الخصوم		الأصول	
الإلتزامات	نقدية	٨٩٠٠٠	
دائنون (اتيكو)	مدنئون	١٧٥٠٠	
قرض	أراضى	٢٠٥٠٠	
حقوق الملكية	مبانى	١٢٠٠٠	
رأس المال	أثاث	٢٢٢٠٠	
		١٦١٢٠٠	
			١٦١٢٠٠

واضح من إستعراض العمليات السابقة أنها كانت كلها متعلقة بعملية تأسيس المشروع والحصول على الأصول والتنازل عن جزء منها كان المشروع فى غير حاجة إليه وتحصيل جزء من المستحق نتيجة هذا البيع، وأيضا سداد بعض الإلتزامات الناجمة عن الحصول على أصول. ولم يحدث خلال الفترة من أول يناير وهى تأسيس المشروع حتى تاريخ آخر عملية وهو ١٩٩٩/٢/١٦ أى عملية وساطة فى بيع أو شراء أو إدارة أى عقارات وهو الغرض الأساسى من إنشاء المشروع، وبالتالي لم يحدث أى عمليات إيرادات

أو مصروفات خلال تلك الفترة، ونتيجة لذلك فإن حقوق الملكية ظلت يوم ١٩٩٩/٢/١٦ كما كانت عليه عند بدء تكوين المشروع بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، فهي لم تتغير عن المبلغ المستثمر أصلاً في المشروع منذ البداية. إن وجود عمليات الإيرادات والمصروفات سيعترب عليها التأثير على حقوق الملكية، وهو ما سنعرض له في الجزء التالي.

#### ٥- عمليات الإيرادات والمصروفات:

إن الهدف الأساسي لتكوين المشروعات هو إستغلال الأصول (الموارد الخاصة بالمشروع) بغية تحقيق الربح كما سبق أن ذكرنا. وتنقسم المشروعات عموماً إلى مشروعات صناعية تقوم بتصنيع المنتجات وبيعها وتحقيق الربح من وراء عملية التصنيع، أو قد تكون مشروعات تجارية، تقوم بشراء البضائع وبيعها وتحقيق الربح بناء على ذلك، أو مشروعات خدمية تقوم بأداء الخدمات، وتحقيق الربح من جراء القيام بتلك الخدمات.

إن المشروع الصناعي يستخدم أصوله في تصنيع منتج، ويكون هذا المنتج المصنع بمثابة أصل سيقوم المشروع ببيعه والحصول من المشتري على أصل آخر (نقدية) قد تكون قيمتها أكبر من تكلفة المنتج (الأصل الممنوح للعميل) وسيؤدي الفرق إلى قيام المشروع بتحقيق الربح. كما أن المشروع التجاري سيتبادل ما يملكه من أصول (البضاعة) بأصول أخرى وهي النقدية أو الأرصدة المستحقة على العملاء. ومن جراء هذه المبادلة في الأصول تتحقق الأرباح أو الخسائر. وفي حالة مشروعات الخدمات فإن المشروع يؤدي الخدمة ويحصل على مقابل تأديتها الذي سيكون بالطبع أقل من تكلفة أداء تلك الخدمة، وبالتالي يحقق الربح.

ويمثل تدفق الأصول الواردة نتيجة عمليات البيع أو أداء الخدمات الإيرادات كما سبق أن ذكرنا، وإذا كانت الإيرادات الواردة أقل من تكلفة

السلع أو الخدمات المؤداة فإن الزيادة ستكون بمثابة أرباح للمشروع وسيؤدى إلى زيادة أصوله وزيادة حقوق الملكية بنفس المقدار. وبالعكس إذا كانت الإيرادات (تدفق الأصول الواردة) أقل من تكلفة السلع أو الخدمات المؤداة فإن الفرق سيمثل خسائر وسيؤدى إلى نقص أصول المشروع وحقوق الملكية بنفس القيمة.

وبفرض أن الشركة العقارية المعروضة فى هذا الفصل قد قامت بعملية وساطة فى بيع أحد العقارات يوم ١٩٩٩/٢/٢٠ وقد حصلت مقابل هذا البيع على عمولة قدرها ١٥٠٠٠ جنيه، وقد تم تحصيل هذا المبلغ نقداً من العملاء بمجرد إتمام صفقة البيع. لاشك أن حصول المنشأة على هذا الإيراد سوف يؤدى إلى زيادة أصولها بهذا المبلغ وأيضاً زيادة حقوق الملكية بنفس القيمة. وبطبيعة الحال فإن هذه الإيرادات سيقابلها بعض المصروفات التى سنقوم بتحديددها بعد ذلك، وبناء عليه فإن معادلة الميزانية يمكن أن تتسع لتغطى عمليات الإيرادات والمصروفات، وستعرف فى هذه الحالة باسم المعادلة المحاسبية، وستظهر على الصورة التالية :

$$\begin{aligned} \text{الأصول} + \text{المصروفات} &= \text{الخصوم} + \text{الإيرادات} \\ &= \text{الإلتزامات} + \text{حقوق الملكية} + \text{الإيرادات} \end{aligned}$$

ونظراً لأن مقابلة الإيرادات بالمصروفات ينتج عنها الربح (أو الخسائر) والذى يعتبر أحد عناصر حقوق الملكية، فإنه يمكن إعادة صياغة المعادلة السابقة لتظهر على الصورة التالية:

$$\begin{aligned} \text{الأصول} &= \text{الخصوم} + \text{الإيرادات} - \text{المصروفات} \\ &= \text{الإلتزامات} + \text{حقوق الملكية} + [\text{الإيرادات} - \text{المصروفات}] \end{aligned}$$

وسنطلق على نتيجة المقاصة بين الإيرادات والمصروفات اصطلاح صافى

الربح الذى يمثل زيادة الإيرادات عن المصروفات والذى تعتبر أحد عناصر حقوق الملكية.

$$\text{الأصول} = \text{الإلتزامات} + \text{حقوق الملكية} + \text{صافى الربح}$$

وستظهر الميزانية العمومية بعد عملية الحصول على الإيرادات السابقة على الصورة التالية:

#### منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٢/٢٠

الأصول		الخصوم	
نقدية	١٠٤٠٠٠	الإلتزامات	
مدينون	١٧٥٠٠	دائنون (اتيكو)	١١٢٠٠
أراضى	٢٠٥٠٠	قرض	٥٠٠٠٠
مبانى	١٢٠٠٠	حقوق الملكية	
أثاث	٢٢٢٠٠	رأس المال	١٠٠٠٠٠
		صافى الربح	١٥٠٠٠
	١٧٦٢٠٠		١٧٦٢٠٠

إفترضنا فى الحالة السابقة أن المنشأة قامت بتحصيل إيراداتها نقداً وبالتالى ترتب على تلك العملية زيادة النقدية وزيادة الأرباح بإعتبارها تمثل فائض الإيرادات عن المصروفات. وقد يحدث أن تحصل المنشأة على إيرادات دون أن تقوم بتحصيلها مباشرة، وفى هذه الحالة سترتب على هذه العملية زيادة الأصول نتيجة وجود دين مستحق على الغير بقيمة الإيرادات، وزيادة حقوق الملكية (الأرباح). بفترض أن منشأة ياسر العقارية قد قامت بعملية وساطة فى بيع أحد العقارات وحققت إيراداً نتيجة لهذه العملية يبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه، وقد تم الاتفاق مع بائع العقار الملتزم بدفع هذه الإيرادات على السداد خلال أربعة شهور من تاريخ إتمام العملية (١٩٩٩/٢/٢٨). فى هذه الحالة ستظهر الميزانية العمومية بعد إتمام هذه العملية مباشرة على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية في ١٩٩٩/٢/٢٨

الأصول	المخصص
١٠٤٠٠٠	الإلتزامات
٤١٥٠٠	دائنون (تيكرو)
٢٠٥٠٠	قرض
١٢٠٠٠	حقوق الملكية
٢٢٢٠٠	رأس المال
	صافي الربح
٢٠٠٢٠٠	٢٠٠٢٠٠

وستكون المعادلة المحاسبية لهذه المنشأة على النحو التالي :

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية + صافي الربح

$$= [٢٢٢٠٠٠ + ١٢٠٠٠ + ٢٠٥٠٠ + ٤١٥٠٠ + ١٠٤٠٠٠]$$

$$[٣٩٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ١١٢٠٠]$$

وبعد أن عرضنا لتأثير الإيرادات على معادلة الميزانية نبين تأثير المصروفات عليها. وفي حقيقة الأمر فإن المصروفات تمثل تدفقاً للأصول الخارجة أو المستنفذة في سبيل الحصول على الإيرادات. ويمكن القول بصفة مبدئية أن المصروفات تؤدي إلى نقص الأصول وإنخفاض حقوق الملكية، لأنها تعتبر بمثابة تدفق عكسي لتدفق الإيرادات. فبفرض أن منشأة ياسر العقارية قد تحملت مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل الإعلان عن بعض العقارات إلى ترغيب في بيعها في الصحف، وقد قامت بسداد هذا الإعلان نقداً يوم ١٩٩٩/٣/٥ : في هذه الحالة سيترتب على هذا المصروف نقص النقدية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، ونقص حقوق الملكية بنفس المبلغ، وستظهر الميزانية العمومية بعد هذه العملية على الصورة التالية:

**منشأة ياسر العقارية**  
**الميزانية العمومية في ١٩٩٩/٣/٥**

الأصول		الخصوم	
٩٩٠٠٠	نقدية	الإلتزامات	
٤١٥٠٠	مدينون	دائتون (اتيكو)	١١٢٠٠
٢٠٥٠٠	أراضى	قرض	٥٠٠٠٠
١٢٠٠٠	مبانى	حقوق الملكية	
٢٢٢٠٠	أثاث	رأس المال	١٠٠٠٠٠
		صافى الربح	٣٤٠٠٠
١٩٥٢٠٠			١٩٥٢٠٠

واضح من الميزانية السابقة أن النقدية نقصت بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه كما نقص صافى الربح بنفس المبلغ، وستظهر المعادلة المحاسبية بعد هذا التخفيض على الصورة التالية:

$$= [٢٢٢٠٠٠ + ١٢٠٠٠ + ٢٠٥٠٠ + ٤١٥٠٠ + ٩٩٠٠٠]$$

$$[٣٤٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ١١٢٠٠]$$

وقد يحدث أن تتحمل المنشأة بعض عناصر المصروفات التى لم تسدد نقداً، ولكنها ستسدد بعد فترة من الزمن، فى هذه الحالة سيكون هناك إلتزام على المنشأة بسداد هذه المصروفات المستحقة عندما يحل ميعاد إستحقاقها، وفى نفس الوقت سيزداد على هذه المصروفات إنخفاض فى حقوق الملكية (صافى الربح) بنفس قيمة المصروف، أى أن النتيجة النهائية لوجود مصروفات مستحقة لم تدفع بعد هى ظهور إلتزام فى الميزانية العمومية وتخفيض صافى الربح، فبفرض أن منشأة ياسر العقارية قد عيّنت أحد الموظفين للمساعدة فى العمل إعتباراً من أول شهر مارس سنة ١٩٩٩ بمرتب قدره ٥٠٠ جنيه شهرياً، ولكن المنشأة لم تسدد المرتب الخاص بهذا الموظف فى نهاية الشهر والمستحق له عن شهر مارس، فى هذه الحالة ستظهر الميزانية العمومية فى نهاية شهر مارس ١٩٩٩ على النحو التالى بفرض عدم حدوث أى عمليات أخرى خلال المدة من ٥ مارس حتى نهاية الشهر :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٣/٣١

الأصول	الخصوم
٩٩٠٠٠ نقدية	الإلتزامات
٤١٥٠٠ مدينون	دائتور (افيكو)
٢٠٥٠٠ أراضي	١.١٢٠٠
١٢٠٠٠ مباني	٥٠٠ مرتبات مستحقة
٢٢٢٠٠ أثاث	٥٠٠٠٠ قرض
	حقوق الملكية
	رأس المال ١٠٠٠٠٠
	صافى الربح ٣٣٥٠٠
١٩٥٢٠٠	١٩٥٢٠٠

واضح أنه لم يترتب على وجود المرتبات المستحقة إلا ظهور إلتزام بالمرتب المستحق وتخفيض حقوق الملكية بنفس القيمة، مع بقاء جانب الأصول على ماهو عليه.

٦- تحديد تأثير المسحوبات على المعادلة المحاسبية :

حتى نستكمل تحديد تأثير العمليات المختلفة للمشروع على المعادلة المحاسبية وعلى الميزانية العمومية نوضح تأثير المسحوبات التى يقوم بها صاحب المنشأة عليها. فقد يقوم صاحب المنشأة بسحب بعض النقود من خزانة المنشأة أو سحب بعض البضائع لإستخدامه الخاص. وتعالج عملية المسحوبات النقدية عن طريق تخفيض رصيد النقدية بمبلغ المسحوبات وتخفيض حقوق الملكية بنفس القيمة. وفى حالة قيام صاحب المنشأة بسحب بعض البضائع من منشأته فإن هذه المسحوبات ينبغى أن تخصم من رصيد البضاعة بالتكلفة، وتستبعد من حقوق الملكية أيضا. فبفرض أن صاحب المنشأة فى الحالة المعروضة للدراسة فى هذا الفصل قام بسحب مبلغ ٣٠٠٠ جنيه من خزانة منشأته يوم أول ابريل سنة ١٩٩٩، فى هذه الحالة ستظهر الميزانية العمومية بعد القيام بعملية المسحوبات مباشرة على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية في ١٩٩٩/٣/٣١

الأصول		الخصوم	
٩٦٠٠٠ نقدية		الإلتزامات	
٤١٥٠٠ مدينون		دائون	١١٢٠٠
٢٠٥٠٠ أراضي		مرتبات مستحقة	٥٠٠
١٢٠٠٠ مبانى		قرض	٥٠٠٠٠
٢٢٢٠٠ آلات		حقوق الملكية	
		رأس المال	١٠٠٠٠٠
		صافى الربح	٣٠٥٠٠
			١٩٢٢٠٠

وتظهر المعادلة المحاسبية في صورتها النهائية بعد القيام بعملية المسحوبات على الصورة التالية:

$$= [٢٢٢٠٠ + ١٢٠٠٠ + ٢٠٥٠٠ + ٤١٥٠٠ + ٩٦٠٠٠]$$

$$[٣٠٥٠٠ + ١٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ٥٠٠ + ١١٢٠٠]$$

٧- تحديد تأثير عمليات المشروع على المعادلة المحاسبية في صورة متابعة:

بينا في الصفحات السابقة تأثير عمليات المشروع على كل من الميزانية العمومية وعلى المعادلة المحاسبية الرئيسية على مراحل وكل عملية على حدة، ويكون من الملائم أن نحدد تأثير تلك العمليات على المعادلة المحاسبية في صورة مجمعة لنبين حركة العناصر المختلفة التي تتكون منها المعادلة، ونبين ما يتعرض له كل منهما من تغييرات والتغييرات المقابلة لها في جانب الخصوم من المعادلة، وذلك كتمهيد لموضوع الإثبات المحاسبى الذى يضمن عملية متابعة التغييرات في العناصر المختلفة التي تتكون منها المعادلة المحاسبية الرئيسية.



لقد قامت المنشأة المعروضة فى هذا الفصل منذ تأسيسها بالعمليات التالية :

١- فى ١٩٩٩/١/١ أودع صاحب المنشأة مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه نقداً كرأس مال للمشروع.

٢- فى ١٩٩٩/١/٣ حصلت المنشأة على قرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً مقابل التوقيع على سند إذنى لاحد البنوك يستحق بعد سنة من تاريخ التوقيع، بفائدة ١٤,٤ ٪ سنوياً.

٣- فى ١٩٩٩/١/١٠ قامت المنشأة بشراء مبنى مقام على قطعة أرض بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه للمبنى و ٤١٠٠٠ جنيه للأرض، وسددت قيمة الشراء نقداً.

٤- فى ١٩٩٩/١/١٥ اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه، وقد تم الاتفاق مع البائع على سداد قيمة الأثاث خلال ستة شهور من تاريخ الشراء.

٥- ١٩٩٩/١/٣١ باعت المنشأة نصف المبنى بالأرض المقام فيها بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه (بواقع ١٢٠٠٠ للمبنى و ٢٠٥٠٠ للأرض)، على أن تسدد حصيلة هذا البيع خلال خمسة شهور من تاريخ البيع.

٦- فى ١٩٩٩/٢/١٥ حصلت المنشأة مبلغ ١٥٠٠٠ من المستحق على المدنيين نظير شراء نصف المبنى والأرض المقام عليها.

٧- فى ١٩٩٩/٢/١٦ سددت المنشأة مبلغ ١١٠٠٠ جنيه من الإلتزامات المستحقة عليها مقابل شراء الأثاث.

٨- فى ١٩٩٩/٢/٢٠ حصلت المنشأة على عمولة قدرها ١٥٠٠٠ جنيه مقابل القيام بعملية الوساطة فى بيع أحد العقارات المعروضة للبيع، وقد تم تحصيل القيمة نقداً.

٩- فى ١٩٩٩/٢/٢٨ حقت المنشأة إيراداً يبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه مقابل أعمال وساطة وتعهد بائع العقار بسداد قيمة هذه الإيرادات بعد شهرين من تاريخ البيع.

١٠- فى ١٩٩٩/٣/٥ مددت المنشأة نقدا قيمة مصاريف إعلان قدرها ٥٠٠٠ جنيه.

١١- فى ١٩٩٩/٣/٣١ كان هناك مرتب شهرى مستحق لأحد الموظفين بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

١٢- فى ١٩٩٩/٤/١ سحب صاحب المنشأة من الخزينة مبلغ ٣٠٠٠ جنيه لإستخدامه فى أغراضه الشخصية.

ونحدد تأثير تلك العمليات على المعادلة المحاسبية فى صورة متتابعة على الصورة الموضحة فى الجدول المعروض فى الصفحة التالية .

وتوضح تلك القائمة التطورات التى حدثت فى كل عنصر من عناصر المعادلة المحاسبية نتيجة عمليات المشروع وتبين أساس عملية المحاسبة والتسجيل المحاسبى، الذى يستهدف تسجيل هذه التطورات بصورة يومية منظمة حتى نحصل فى النهاية على نفس النتيجة التى حصلنا عليها من تلك القائمة بصورة حسابية، بسيطة، وهو ما سنقوم بمعالجته فى الفصول التالية.

ويتضح من إستعراض تلك القائمة أن عمليات المشروع قد تؤثر على جانب واحد من جوانب المعادلة مثال ذلك الحصول على أصول مقابل سداد قيمتها نقدا أو تحصيل المستحق على المدينين، فى هذه الحالات سيكون هناك نقص فى أحد الأصول وزيادة فى أصل آخر، كما أن العمليات قد تؤثر فقط على جانب الخصوم كما هو الحال بالنسبة لوجود مصروف مستحق فهو يؤدى إلى زيادة الإلتزامات ونقص صافى الربح، وفى هذه الحالة أيضا سيكون

التزامات + حقوق ملكية					أصول					البيان
أرباح + مخزونة	رأس المال	قروض +	مربيات + مستحقة	دفاتر	آلات +	مباني +	أراضي +	مدينون +	تقنية	
١٠٠٠٠٠+	٥٠٠٠٠+	٢٢٢٠٠+	١١٠٠٠-	٢٢٢٠٠+	٢٢٢٠٠+	٢٤٠٠٠+	٤١٠٠٠+	٣٥٠٠+	١٥٠٠+	١٠٠٠٠+
١٥٠٠٠+						٢٤٠٠٠+	٢٠٥٠٠-	٢٤٠٠٠+	١١٠٠٠-	١٥٠٠+
٢٤٠٠٠+									٥٠٠٠+	١٥٠٠+
٥٠٠٠-			٥٠٠+						٣٠٠-	٣٠٠-
٥٠٠-										
٢٠٠٠-										
٢٠٥٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠	١١٢٠٠	٢٢٢٠٠	١٢٠٠٠	٢٠٥٠٠	٤١٥٠٠	٩٦٠٠٠	النتيجة النهائية

١٩٢٢٠٠

=

١٩٢٢٠٠

هناك نقص فى أحد عناصر جانب الخصوم وزيادة فى عنصر آخر فى نفس الجانب. وهناك نوع ثالث من العمليات يؤثر على جانبى المعادلة مثال ذلك سداد رأس المال والحصول على أصول مقابل تحمل إلتزامات، وسداد الإلتزامات والمسحوبات التى يقوم بها صاحب المنشأة.

وفى حقيقة الأمر فإن كل عمود من أعمدة هذا الجدول يوضح تأثير عمليات المشروع التى تمت إبتداء من تكوينه وحتى ١٩٩٩/٣/٣١ على كل عنصر من عناصر الميزانية العمومية. فلو نظرنا إلى عمود النقدية نجد أنها زادت عند تقديم رأس المال، كما زادت بالحصول على القرض، ثم بعد ذلك نقصت عندما قامت المنشأة بشراء الأصول نقداً، ثم زادت بتحصيل جزء من المستحق على المدينين نظير بيع جزء من الأراضى والمباني، ثم نقصت بسداد جزء من الإلتزامات المستحقة نتيجة شراء الأثاث، ثم زادت بالإيرادات المحصلة نقداً، وأخيراً فقد نقصت بكل من المصروفات والمسحوبات الشخصية لصاحب المنشأة. ويوفر كل عمود من هذه الأعمدة سجلاً للتطورات التى تحدث لكل عنصر من عناصر الميزانية العمومية بصورة حسابية مبسطة، وهو فى الحقيقة جوهر عملية التسجيل المحاسبى. ويهدف التسجيل المحاسبى الى متابعة تأثير عمليات المشروع على عناصر الأصول والخصوم بصورة منتظمة وبأسلوب منطقى يستند على الفكرة السابقة. إن معظم المنشآت تقوم يومياً بمئات وآلاف العمليات، وليس معقولاً أن تقوم بإعداد ميزانية عمومية بعد كل عملية لمتابعة التطورات التى تحدث فى قيمة الأصول والخصوم. إنه من الممكن متابعة هذه التطورات بصفة مستمرة وبدون حاجة إلى تصوير ميزانية عمومية بعد كل عملية من عمليات المشروع. عن طريق نظام التسجيل المحاسبى الذى سنعرض له بالتفصيل فى الفصول التالية.

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

### على الفصل الرابع

أولاً : أسئلة نظرية :

- ١- لماذا ينبغي أن يتوازن جانبي الميزانية العمومية باستمرار ؟
- ٢- إستعرض معادلة الميزانية فى صورها المختلفة، وحدد تأثير خمس عمليات تقوم بها المنشأة على تلك المعادلة.
- ٣- بين تأثير تكوين المشروع على معادلة الميزانية، وذلك فى حالة الحصول على أصول نقدية أو أصول عينية.
- ٤- اشرح كيف تؤثر عملية الحصول على أصول المشروع على معادلة الميزانية سواء كان الحصول على تلك الأصول مقابل سداد نقدية أو مقابل تحمل لإلتزامات.
- ٥- بين كيف تؤثر عملية بيع الأصول على معادلة الميزانية، فى حالة البيع النقدي والبيع الآجل، ووضح تأثير عملية تحصيل القيمة المستحقة مقابل البيع الآجل لتلك الأصول على المعادلة.
- ٦- اشرح باختصار تأثير عمليات الإيرادات والمصروفات على المعادلة المحاسبية الرئيسية سواء كانت إيرادات محصلة أو مؤجلة، وأيضاً فى حالة المصروفات المسددة نقداً أو المؤجل سدادها.
- ٧- هل تؤثر مسحوبات صاحب المشروع على المعادلة المحاسبية الرئيسية ؟
- ٨- يعتبر تحديد التأثير المتتابع للعمليات التى يقوم بها المشروع على المعادلة المحاسبية أبسط صورة للتسجيل المحاسبى الذى يستهدف تحديد التطورات التى تحدث يومياً فى مختلف عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات؛ اشرح هذه العبارة.
- ٩- بين المصادر التى تنشأ منها حقوق الملكية.
- ١٠- إذا أدت عملية ما إلى نقص فى مجموع الخصوم، ولكنها لم تؤثر على حقوق الملكية، فما هو التفسير الذى يمكن أن يحدث لمجموع الأصول إن وجد ؟
- ١١- أذكر بعض الأمثلة على العمليات التالية :  
( أ ) الزيادة فى أصل ما مع نقص فى أصل آخر دون التأثير على الخصوم أو حقوق الملكية.  
( ب ) الزيادة فى كل من الأصول والإلتزامات دون التأثير على حقوق الملكية.

١٢٧- علق على كل عبارة من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها.

- يعتبر سداد رأس المال بمثابة إلتزام على المنشأة.
- ليس من الضروري أن يتطابق جانبي الميزانية العمومية.
- تؤدي عملية شراء الأصول إلى زيادة تلك الأصول وزيادة حقوق الملكية لضمان إستمرار توازن معادلة الميزانية.
- بيع الأصول دون ربح يؤدي إلى نقص حقوق الملكية ونقص الأصول بنفس القيمة المباعة.
- سداد الإلتزامات نقداً لا يقترب عليه أى تأثير على مجموع معادلة الميزانية العمومية.
- تحصيل الأرصدة المستحقة على الغير يؤدي إلى تغيير فى تشكيلة الأصول.
- سداد الإلتزامات المستحقة لا يؤثر على حقوق الملكية.
- لا تؤثر عمليات الإيرادات على جانبي الأصول فى المعادلة المحاسبية.
- تعتبر المصروفات النقدية تخفيضاً لجانبي الأصول وزيادة فى حقوق الملكية.
- المصروفات غير النقدية لا تؤثر على حقوق الملكية فى المعادلة المحاسبية نظراً لأنها لم تسدد بعد.
- الإيرادات غير المحصلة تعتبر بمثابة إلتزام على المنشأة يظهر فى جانب الخصوم من المعادلة المحاسبية.
- لا تؤثر المسحوبات التى يقوم بها صاحب المنشأة على المعادلة المحاسبية الرئيسية.
- يعتبر تحديد التأثير المتتابع لعمليات المشروع على المعادلة المحاسبية نوع من التسجيل المحاسبي المبسط لتلك العمليات.

لانيا - تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

فيما يلى بعض البيانات الخاصة بمنشأة الياسمين فى نهاية شهر فبراير ١٩٩٩.

٣٦٠٠٠	فوتون.
٣٢٠٠٠	مليون.
٤٠٠٠٠	مباني.
١٧٠٠٠	نقدية.
٦٠٠٠	سيارة توزيع.
٤٨٠٠٠	أراضي.
٧٠٠٠٠	قرض من البنك.
٢٨٠٠٠	كمبيالات على العملاء.
٩٠٠٠	أثاث وتركيبات بالمكتب.
؟	رأس المال.

وفي خلال شهر مارس سنة ١٩٩٩ تمت العمليات التالية :

- ١- سددت المنشأة ٨٠٠٠ جنيه نقداً للدائنين.
  - ٢- استثمر صاحب المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه أخرى كزيادة في رأس مال المشروع.
  - ٣- اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه تسدد قيمته خلال ثلاث شهور، ويلاحظ أن المنشأة حصلت على خصم عند شراء هذا الأثاث لأن سعره الأصلي ٢٥٠٠ جنيه.
  - ٤- باعت المنشأة نصف الأراضي بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه على أن تحصل قيمة البيع بعد شهرين.
- والمطلوب :
- ( أ ) إعداد الميزانية العمومية في نهاية شهر فبراير ٩٩ وتحديد رأس مال صاحب المنشأة.
- ( ب ) إعداد الميزانية العمومية بعد أخذ العمليات السابقة في الاعتبار ١٩٩٩/٣/٣١.

التطبيق الثاني :

فيمايلي بعض العمليات التي قامت بها منشأة الكأس للتجارة خلال الشهر الأول، من تكوينها :

- ١- استثمر المالك ١٠٠٠٠٠ جنيه نقد كرأس مال المنشأة.
- ٢- قامت المنشأة بشراء آلة كتابة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نقداً.
- ٣- اشترت المنشأة أرض بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه نقداً.

- ٤- قامت المنشأة بشراء سيارة توزيع بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه يسدد منها ١٠٠٠ جنيه نقداً عند الشراء والباقي على أقساط شهرية قيمة كل منها ٥٠٠ جنيه.
  - ٥- حصلت المنشأة على بعض الأثاث بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه مقابل التوقيع على كمبيالة للبائع تستحق جزئياً خلال الخمسة شهور القادمة.
  - ٦- باعت المنشأة ربع قيمة الأرض بدون أى ربع وقد قامت بتحصيل القيمة نقداً.
  - ٧- باعت المنشأة ربع آخر من الأرض المملوكة لها بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه وقد تمهد المشتري بسداد القيمة خلال شهرين.
  - ٨- قامت المنشأة بالحصول على قرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه من البنك.
  - ٩- سددت المنشأة القسط المستحق من ثمن السيارة فى نهاية الشهر.
  - ١٠- سددت المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من ثمن الأثاث.
  - ١١- تم تحصيل نصف المستحق على المدينين مقابل بيع ربع قيمة الأرض.
- والمطلوب :

إعداد كشف يوضح تأثير عمليات المنشأة على كل عنصر من عناصر المعادلة المحاسبية.

#### التطبيق الثالث :

حدد المطلوب فى كل عبارة من العبارات التالية :

( أ ) يبلغ مجموع أصول شركة يوسف ٣٢٠٠٠٠ جنيه وتبلغ حقوق الملكية ٨٠٠٠٠ جنيه، فما هو مقدار الإلتزامات ؟

(ب) إذا كان مجموع الأصول فى الميزانية العمومية لشركة شادى يبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه فى ١٩٩٨/١٢/٣١، وإذا زادت تلك الأصول إلى ١٢٠٠٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/١٢/٣١ وغللال نفس المدة زادت الإلتزامات بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، وإذا كانت حقوق الملكية فى ١٩٩٨/١٢/٣١ تبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، فما هو مقدار حقوق الملكية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ - بين الأساس الذى تستند إليه فى إجابتك.

(ج) إذا ظهرت حقوق الملكية لشركة كريم فى الميزانية العمومية المؤرخة ١٩٩٩/١٢/٣١ بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وهى تماثل ١/٣ مجموع الأصول. فما هو مقدار الإلتزامات ؟



التطبيق الرابع :

اذكر مثالا واحد لعملية معينة تقوم بها منشأة لتؤدى إلى التأثيرات التالية على

المعادلة المحاسبية :

- ١- زيادة فى أحد الأصول يقابلها زيادة أحد الإلتزامات.
- ٢- نقص فى أحد الأصول يقابله نقص فى أحد الإلتزامات.
- ٣- زيادة فى أصل يقابلة زيادة فى حقوق الملكية.
- ٤- زيادة فى أصل يقابلة نقص فى أصل آخر.
- ٥- زيادة فى أحد الأصول مع نقص فى أصل آخر وزيادة فى الإلتزامات.
- ٦- زيادة فى أحد الأصول ونقص فى أصل آخر وزيادة فى حقوق الملكية.
- ٧- زيادة فى أحد الأصول ونقص فى أصل آخر ونقص فى حقوق الملكية.
- ٨- زيادة فى الإلتزامات ونقص فى حقوق الملكية.

التطبيق الخامس :

فيمايلي جدول يوضح تأثير الخمسة عمليات التى قامت بها منشأة الياسمين

على المعادلة المحاسبية الرئيسية والرصيد بعد كل عملية.

الأصول

الإيرادات وخصوم الملكية

مديون = دائرته + رأس مال

مديون	رأس مال	مديون	رأس مال	مديون	رأس مال	مديون	رأس مال
٢٠٠٠٠٠ +	٢٠٠٠٠٠ =	١٤٠٠٠ +	٥٨٠٠٠ +	١٠٠٠٠٠ +	١٤٠٠٠ +	٤٠٠٠٠ +	٤٠٠٠٠ +
٧٠٠٠ +	٧٠٠٠ +	٧٠٠٠ +	٧٠٠٠ +	٧٠٠٠ +	٧٠٠٠ +	٧٠٠٠ +	٧٠٠٠ +
٢٠٠٠٠٠ +	٢٣٠٠٠٠ =	٢١٠٠٠ +	٥٨٠٠٠ +	١٠٠٠٠٠ +	١٤٠٠٠ +	٤٠٠٠٠ +	٤٠٠٠٠ +
٢٠٠٠٠٠ +	٣٣٠٠٠٠ =	٢١٠٠٠ +	٥٨٠٠٠ +	١٠٠٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +	٤٢٠٠٠ +	٤٢٠٠٠ +
٧٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +
٢٠٠٠٠٠ +	٤٠٠٠٠٠ =	٢٣٠٠٠ +	٥٨٠٠٠ +	١٠٠٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +	٣٧٠٠٠ +	٣٧٠٠٠ +
٢٠٠٠٠٠ +	٢٧٠٠٠٠ =	٢٣٠٠٠ +	٥٨٠٠٠ +	١٠٠٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +	٣٧٠٠٠ +	٣٧٠٠٠ +
١٠٠٠٠٠ +	١٣٠٠٠٠ +	١٣٠٠٠ +	١٣٠٠٠ +	١٣٠٠٠ +	١٣٠٠٠ +	١٣٠٠٠ +	١٣٠٠٠ +
١٩٠٠٠٠ +	٢٧٠٠٠٠ =	٢٣٠٠٠ +	٥٨٠٠٠ +	١٠٠٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +	٣٧٠٠٠ +	٣٧٠٠٠ +
١٩٠٠٠٠ +	٢٧٠٠٠٠ =	٢٣٠٠٠ +	٥٨٠٠٠ +	١٠٠٠٠٠ +	١٢٠٠٠ +	٣٧٠٠٠ +	٣٧٠٠٠ +

المطابق :

توضيح كل عملية من العمليات التي قامت بها الشركة وأدت إلى التأثير على المعادلة المحاسبية.

## الفصل الخامس

في

### التسجيل المحاسبي للعمليات التي

### تؤدي إلى تغيير المركز المالي للمشروع

١ - مقدمة:

تقوم معظم المنشآت بمئات أو ربما آلاف العمليات يومياً، ومن ثم لا يكون عملياً أن نعد ميزانية عمومية بعد كل عملية من العمليات، كما أنه ليس من الضروري أن نقوم بذلك، وبدلاً من إعداد ميزانية عمومية بعد كل عملية من عمليات المشروع فإنه يتم تسجيل العمليات بصورة منتظمة في السجلات المحاسبية وبشكل يوضح تطورها المستمر، وفي نهاية أى فترة محاسبية، ولتكن شهر أو ربع سنة أو أى فترة محاسبية أخرى نقوم بإعداد الميزانية العمومية من هذه السجلات... ويهدف هذا الفصل إلى توضيح كيفية القيام بتسجيل العمليات في سجلات المحاسبة والإحتفاظ بتلك السجلات بصورة تجعل من الممكن إعداد الميزانية العمومية وغيرها من القوائم المالية.

وسنعرض أولاً لكيفية استخدام الحسابات في تسجيل العمليات التي يقوم بها المشروع مع التركيز على العمليات المتعلقة بتكوين المشروع والحصول على الأصول تاركين باقى عمليات الإيرادات والمصروفات للفصل التالى. وسنحاول الربط بين تحديد تأثير عمليات المشروع على المعادلة المحاسبية لتوضيح فكرة التسجيل المحاسبى، وذلك عن طريق تحديد طبيعة الحسابات وتحديد الزيادة أو النقص فى كل منها وبيان كيفية تسجيلها محاسبياً. ونعرض بعد ذلك لدفر الأستاذ ونوضح كيفية تسجيل العمليات فيه ونحلل عمليات تكوين المشروع ونسجلها فى الحسابات الخاصة بها.

وسنبين أنواع حسابات دفتر الأستاذ ونحدد مزايا وعيوب كل منها.  
ونوضح ترتيب الحسابات بدفتر الأستاذ ونبين أهمية ذلك فى تشغيل النظام المحاسبى.

وبعد التعرض لدفتر الأستاذ سنبين أوجه القصور فى التسجيل مباشرة بدفتر الأستاذ وذلك كتمهيد للتعرض لدفتر اليومية العامة، ونبين بعد ذلك المراحل التى تمر بها العمليات فى الحياة العملية وتتابع هذه المراحل حتى يتم الوصول إلى القوائم المالية، ثم نقوم بتوضيح شكل القيود فى دفتر اليومية، ونوضح الربط بين دفتر اليومية ودفتر الأستاذ. وبعد تسجيل العمليات فى دفتر اليومية نوضح كيفية الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ بصورة عملية، ثم نبين كيفية إعداد ميزان المراجعة ونحدد إستخدامات هذا الميزان، ونبين أوجه القصور فى ميزان المراجعة، ونوضح كيفية إكتشاف بعض أخطاء الميزان. وسنستخدم خلال شرح مختلف هذه النقاط المثال الذى إستخدمناه فى الفصل السابق، وذلك حتى نربط بين توضيح تأثير العمليات على المعادلة المحاسبية، وبين عملية التسجيل المحاسبى، وذلك حتى يكون هناك ترابط فى عرض الموضوع كله، وحتى نتنقل من مرحلة إلى مرحلة فى عرض الموضوع فى تسلسل منطقى بسيط.

وفى ختام هذا الفصل سنعرض لمثال تطبيقى مبسط يساعد فى مراجعة المادة المعروضة فى هذا الفصل، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

## ٢- إستخدام الحسابات لتسجيل العمليات :

يقوم النظام المحاسبى على الإحتفاظ بسجل أو بيان لكل مفردة من المفردات التى تظهر فى الميزانية العمومية. فعلى سبيل المثال سيكون هناك سجل أو كشف مستقل للنقدية يوضح الزيادة أو النقص والذى ينتج عن

العديد من العمليات التى يتم فيها سداد نقدية أو تحصيل نقدية. وينبغى الإحتفاظ بكشف أو بيان مماثل لكل عنصر من عناصر الأصول الأخرى والالتزامات وحقوق الملكية. ويطلق على النموذج أو الكشف أو البيان الذى يستخدم لتسجيل الزيادة والنقص فى أى عنصر من العناصر التى تشتمل عليها الميزانية العمومية والحسابات الختامية اسم حساب، وأحياناً يطلق عليه اسم حساب الأستاذ. ويتم عادة الإحتفاظ بهذه الحسابات المتعددة فى دفتر أو سجل مستقل يطلق عليه دفتر الأستاذ.

وتستخدم كثير من المشروعات فى الوقت الحاضر الحاسبات الإلكترونية لتسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المحاسبية، وفى هذه الحالة سيتم تخزين البيانات المتعلقة بمختلف عناصر الحسابات على أشرطة ممغنطة بدلاً من دفتر الأستاذ الذى يتم الإحتفاظ به يدوياً. وعلى العموم فإن فهم وإستيعاب مبادئ وإجراءات التسجيل المحاسبى فى حالة إستخدام النظم اليدوية يكون أسهل، وعن طريق فهم تلك الإجراءات يكون من السهل فهم إجراءات التسجيل فى حالة إستخدام النظم الآلية لتسجيل البيانات.

وسنعرض هنا لإجراءات التسجيل المحاسبى فى حالة النظم المحاسبية اليدوية التى مازالت تستخدمها كثير من المنشآت فى الوقت الحاضر والتى يعتبر فهمها ضرورياً لفهم أى نظم أخرى لتشغيل البيانات المحاسبية.

ويعتبر حساب الأستاذ بمثابة وسيلة لتجميع جميع المعلومات المتعلقة بكل عنصر من عناصر الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية فى مكان واحد. فعلى سبيل المثال سيوفر حساب النقدية سجلاً كاملاً لجميع المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المترتبة على عمليات المشروع اليومية، وسيوضح مقدار النقدية الموجودة لدى المنشأة بعد القيام بتلك المدفوعات والحصول على المتحصلات. ويطلق على النقدية الموجودة بعد إجراء

المدفوعات والمتحصلات إصطلاح الرصيد. وعن طريق الاحتفاظ بحساب التقديمية ستعرف الإدارة مقدار التقديمية الموجودة فى أى لحظة، وبالتالى يمكن تخطيط عمليات المدفوعات المستقبلية المتعلقة بسداد الأجور أو القيام بعمليات مشتريات أو غير ذلك من العمليات التى تتطلب إستخدام تقديمية.

ويتكون الحساب من ثلاثة أركان رئيسية هى :

( أ ) اسم الحساب (الأصل - الإلتزام - حق الملكية - مصروف - إيراد).

(ب) جانب الأيمن ويطلق عليه الجانب المدين.

(ج) جانب الأيسر يطلق عليه الجانب الدائن.

ويطلق على الحساب الذى يأخذ هذا الشكل حساب الأستاذ على شكل حرف T نظراً لتشابهه مع حرف T فى اللغة الإنجليزية. ويظهر الحساب بناء على ذلك على الصورة التالية :

#### إسم الحساب

الجانب الأيمن (المدين)	الجانب الأيسر (الدائن)
---------------------------	---------------------------

ويطلق على أى مبلغ مسجل فى الجانب الأيمن من الحساب إصطلاح الطرف المدين أو الجانب المدين، كما يطلق على أى مبلغ مسجل فى الطرف الأيسر من الحساب إصطلاح الطرف الدائن أو قد يقال عليه دائن بصفة عامة ومدين بالنسبة للجانب الآخر. ويطلق عادة على إثبات أى عنصر فى الجانب المدين إثبات مديونية الحساب أو تحميل الحساب، كما يطلق على

إثبات عنصر فى الجانب الدائن لإثبات دائئية الحساب.

وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم لفظ مدين ودائن يختلف فى المحاسبة عنه بالنسبة للإستخدام الدارج لتلك الألفاظ. ففي حالة الإستخدام الدارج للفظ مدين أو دائن يعنى أن هناك مبلغ مستحق على شخص (المدين) لشخص آخر هو (الدائن). أما إصطلاح مدين فى المحاسبة فتعنى إثبات عملية فى الجانب الأيمن من الحساب، وإصطلاح دائن يعنى إثبات عملية فى الجانب الأيسر من الحساب الخاص بها. ومن ثم يجب النظر إلى المدين والدائن على أنهما مقابلان لجانبى الحساب دون محاولة الربط بين ما نقوم به فى المحاسبة، وما تعنيه هذه الألفاظ فى الإستخدام العام لهما.

ولتوضيح كيفية تسجيل المدينونية والدائئية فى حساب ما نعود إلى المثال الافتراضى الخاص بمنشأة ياسر العقارية والذى عرضنا له فى الفصل السابق. وللقيام بتسجيل عمليات تلك المنشأة فى حساب النقدية على سبيل المثال فإنه يتم إثبات المتحصلات (الزيادة فى النقدية) حسب تواريخ حدوثها فى الجانب المدين من الحساب، ويتم إثبات المدفوعات فى الجانب الدائن، ويلاحظ أنه ينبغى إثبات تواريخ تلك العمليات أيضا، وبناء عليه سيظهر الحساب على الصورة التالية :

حساب النقدية			
دائن	مدين		
	جنيه	جنيه	
١٩٩٩/١/١٠	٦٥٠٠٠	١٩٩٩/١/١	١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/٢/١٦	١١٠٠٠	١٩٩٩/١/٣	٥٠٠٠٠
١٩٩٩/٣/٥	٥٠٠٠	١٩٩٩/٢/١٥	١٥٠٠٠
١٩٩٩/٤/١	٣٠٠٠	١٩٩٩/٢/٢٠	١٥٠٠٠

وبلاحظ أن مجموع المتحصلات النقدية المسجلة فى الجانب المدين بلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه، كما بلغ مجموع المدفوعات النقدية المسجلة فى الجانب الدائن ٨٤٠٠٠ جنيه، وبالتالي فإن الفرق بين الجانبين هو ٩٦٠٠٠ جنيه. ويطلق على هذا الفرق إصطلاح الرصيد، وستحدد طبيعة هذا الرصيد وفق ما إذا كانت الزيادة فى الجانب المدين أو الجانب الدائن من الحساب، فإذا كانت الزيادة فى الجانب المدين من الحساب فإن الرصيد يكون رصيذاً مدينياً، أما إذا كانت الزيادة فى الجانب الدائن من الحساب فإن الرصيد يكون رصيذاً دائئياً. وفى الحالة الخاصة بحساب النقدية الذى سبق عرضه فإن الرصيد يكون مدينياً نظراً لأن مجموع الجانب الأيمن ١٨٠٠٠٠ جنيه ومجموع الجانب الدائن ٨٤٠٠٠ جنيه. ويمثل هذا الرصيد مقدار النقدية المملوكة للمشروع يوم ١٩٩٩/٤/١ ويظهر فى الميزانية العمومية المعدة فى هذا التاريخ كأصل مع باقى الأصول كما سبق أن رأينا فى الفصل السابق.

### ٣- طبيعة أرصدة الحسابات المختلفة للأصول والخصوم :

يتضح من المثال السابق الخاص بحساب النقدية أن الزيادة فى النقدية قد تم تسجيلها فى الجانب الأيمن أو الجانب المدين للحساب أما النقص فى النقدية فقد تم تسجيله فى الجانب الأيسر أو الجانب الدائن. وقد كانت الزيادات التى حدثت فى حساب النقدية أكبر من التخفيض الذى حدث فيه، وبناء عليه ظهر رصيد مدين فى الحساب فى نهاية عملية التسجيل. وفى حقيقة الأمر فإن كل حسابات الأصول سيكون لها عادة أرصدة مدينة. إن ملكية المنشأة لهذه الأصول تعنى فى حقيقة الأمر أن مجموع الزيادات التى حدثت فيها كانت أكبر مما حدث فيها من تخفيض. إنه من الصعب أن نتصور أن أحد الأصول وليكن الأراضى يظهر رصيذاً دائئياً، حيث أن هذا يعنى أن المشروع تخلص من أراضى أكثر مما يمتلك، وهذا غير ممكن عملياً، لأنه لايمكن أن تكون ممتلكات المنشأة بالسالب.



**الفصل الخامس : فى التسجيل المحاسبى للعمليات التى تؤدى  
إلى تغيير المركز المالى للمشروع.**

وقد أظهرت الميزانية العمومية التى سبق عرضها فى الفصل السابق جميع الأصول فى الجانب الأيمن منها، لقد ظهرت الميزانية العمومية بعد إثبات العمليات المختلفة التى حدثت حتى ١٩٩٩/٤/١ على الصورة التالية :

**منشأة ياسر العقارية**

**الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٤/١**

الأصول		الخصوم	
نقدية	٩٦٠٠٠	الإلتزامات	
مدينون	٤١٥٠٠	دائتور	١١٢٠٠
أراضى	٢٠٥٠٠	مرتبات مستحقة	٥٠٠
مبانى	١٢٠٠٠	فرض	٥٠٠٠٠
أثاث	٢٢٢٠٠	حقوق الملكية	
		رأس المال	١٠٠٠٠٠
		أرباح محجزة	٣٠٥٠٠
	١٩٢٢٠٠		١٩٢٢٠٠

ويتفق وضع الأصل فى الجانب الأيمن من الميزانية العمومية مع القاعدة الخاصة بإثبات الزيادة فى الأصول فى الجانب الأيمن من الحساب، ومع ما سبق أن ذكرناه من أن حسابات الأصول ستشمل عادة على أرضة مدينة. وبناء على ذلك فإن حساب الأصل سيتم الإثبات الدفترى فيه عادة على النحو التالى :

**أى حساب أصل**

(المدين)	(الدائن)
أى زيادة فى قيمة الأصل	أى نقص أو تخفيض فى قيمة الأصل

وسيكون لحساب الأصل عادة رصيد مدين نتيجة زيادة الجانب الأيمن (المدين) عن الجانب الأيسر (الدائن). وسيظهر رصيد الأصل دائماً في الجانب الأيمن للميزانية العمومية.

ومن ناحية أخرى فإن الزيادة في حسابات الإلتزامات أو حقوق الملكية يتم تسجيلها في الجانب الدائن من حساب الإلتزامات أو حسابات حقوق الملكية، أما النقص في تلك الحسابات فيتم تسجيله في الجانب المدين من تلك الحسابات. ويمكن تلخيص العلاقة بين القيود في تلك الحسابات وموضعها في الميزانية العمومية على النحو التالي :

( أ ) تدرج الإلتزامات وحقوق الملكية في الجانب الأيسر من الميزانية العمومية.

(ب) تسجل الزيادة في أى حساب للإلتزامات أو حقوق الملكية في الجانب الأيسر (الدائن) من الحساب.

(ج) حسابات الإلتزامات وحقوق الملكية يكون لها عادة أرصدة دائنة.

وبناء على ذلك فإن الزيادة والنقص في حسابات الإلتزامات وحقوق الملكية تعالج على النحو التالي :

#### أى حساب للإلتزامات أو حقوق الملكية

(الدائن)	(المدين)
أى زيادة فى الإلتزام أو حق الملكية	أى نقص فى الإلتزام أو حق الملكية

ويمكن بناء على ذلك أن نلخص كيفية معالجة الزيادة أو النقص فى كل حسابات الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية على الصورة التالية :

حسابات الأصول	حسابات الإلتزامات وحقوق الملكية
تسجيل الزيادة فى الجانب المدين	تسجيل الزيادة فى الجانب الدائن
يسجل النقص فى الجانب الدائن.	يسجل النقص فى الجانب المدين.

#### ٤- تعادل (توازن) المدين مع الدائن لكل عملية :

تؤثر كل عملية من العمليات التى يقوم بها المشروع على حسابين أو أكثر. ويقوم التسجيل المحاسبى على فكرة القيد المزدوج. ويعتمد نظام القيد المزدوج، الذى يستعمل فى كل دول العالم كأساس للإثبات المحاسبى، إسمه من ضرورة تساوى الجانب المدين مع الجانب الدائن لأى عملية من العمليات التى يقوم بها المشروع. فإذا ترتب على عملية معينة تأثير حسابين فقط بها كما فى حالة شراء أراضى نقداً فإن أحد الحسابين وهو الأراضى يجعل مديناً والحساب الآخر وهو النقدية يجعل دائناً بنفس القيمة. وإذا كانت العملية تؤثر على أكثر من حسابين فإن مجموع الحسابات المدينة ينبغي أن يتطابق مع مجموع الحسابات الدائنة. فإذا قامت المنشأة بشراء مبنى بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وسددت من المبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه نقداً، والباقى مقابل التوقيع على كمبيالة (إلتزام). فى هذه الحالة سيجعل المبنى (حساب أصل) مدين بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وحساب النقدية (حساب أصل) دائن بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه. وحساب الدائنون (حساب إلتزام) دائن بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه. وسيكون الرقم المسجل فى الجانب المدين من حساب الأراضى معادلاً للرقمين المسجلين فى الجانب الدائن من حساب النقدية وحساب الدائنون. وطالما أن كل عملية من العمليات التى يقوم بها المشروع لها طرفان متساويان

فى القيمة فإنه ىترتب على ذلك أن مجموع كل الأطراف المدينه لحسابات دفتر الأستاذ تعادل مجموع كل الأطراف الدائنه المسجله فى حسابات دفتر الأستاذ.

#### ٥- تسجيل العمليات فى دفتر الأستاذ :

سنستخدم الحالة الخاصة بمنشأة يامر العقارية التى عرضنا لها فى الفصل السابق لتوضيح كيفية تسجيل العمليات فى حسابات دفتر الأستاذ خلال المده من تاريخ التكوين حتى ١ أبريل سنة ١٩٩٩ . وسوف نقوم أولا بتحليل كل عملية ونوضح تأثيرها من ناحية زيادة أو نقص الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية، ثم بعد ذلك نطبق قاعدة تحديد المدين والدائن عند ترحيل العملية إلى حسابات دفتر الأستاذ التى تأخذ شكل حرف T.

#### العملية رقم (١) :

قيام صاحب المنشأة باستثمار مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه كرأس مال فى المشروع فى يوم ١/١/١٩٩٩.

التحليل	القاعدة	التقيد
زادت النقدية وهى تمثل أحد حسابات الأصول.	الزيادة فى الأصول تكون مدينة (تسجل بقيود مدينة).	ملن : حساب النقدية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.
زاد رأس المال وهو أحد حسابات حقوق الملكية.	الزيادة فى حقوق الملكية تسجل فى الجانب الدائن (بقيود دائنة).	دائن : حساب رأس مال يامر بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.

**الفصل الخامس : في التسجيل المحاسبي للعمليات التي تؤدي  
إلى تغيير المركز المالي للمشروع.**

ح/ رأس المال	ح/ النقدية
(١) ١٠٠٠٠٠ ١٩٩٩/١/١	(١) ١٠٠٠٠٠ ١٩٩٩/١/١

**العملية رقم (٢) :**

حصول المنشأة على قرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً، وذلك في  
١٩٩٩/١/٣.

التحليل	القاعدة	القيد
زادت النقدية وهي تمثل أحد حسابات الأصول.	الزيادة في الأصول تكون مدينة .	مدین : حساب النقدية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.
زاد حساب القرض وهو أحد حسابات الالتزامات.	الزيادة في الالتزامات تكون دائته .	دائن : حساب القرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

ح/ النقدية	ح/ القرض
(١) ١٠٠٠٠٠ ١٩٩٩/١/١ (٢) ٥٠٠٠٠ ١٩٩٩/١/٣	(٢) ٥٠٠٠٠ ١٩٩٩/١/٣

العملية رقم (٣) :

قيام المنشأة بشراء مباني بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه وأراضى بمبلغ ٤١٠٠٠ جنيه وتسديد ثمن الشراء نقداً في ١٩٩٩/١/١٠.

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة في الأراضي والمباني وهي من حسابات الأصول.	الزيادة في الأصول تكون مدينة.	مدین: الأراضي بمبلغ ٤١٠٠٠ جنيه.
نقص النقدية وهي أحد حسابات الأصول .	النقص في الأصول يكون دائراً.	الباني : بمبلغ ٢٤٠٠٠ دائن: النقدية بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه.

حـ / المباني

حـ / الأراضي

٤١٠٠٠ (٣)	٢٤٠٠٠ (٣)
١٩٩٩/١/١٠	١٩٩٩/١/١٠

حـ / النقدية

١٠٠٠٠ (١)	١٩٩٩/١/١٠
٥٠٠٠ (٢)	١٩٩٩/١/٣
٦٥٠٠٠ (٣)	١٩٩٩/١/١٠

#### العملية رقم (٤) :

قيام المنشأة فى يوم ١٩٩٩/١/١٥ بشراء أثاث بمبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه  
والتعهد بسداد تلك القيمة خلال ستة شهور من تاريخ الشراء :

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة فى الأثاث ويعتبر أحد حسابات الأصول.	الزيادة فى الأصول تكون مدينة.	ملين : الأثاث بمبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه.
ظهور التزام على المنشأة وهو الدائرون.	الزيادة فى الإلتزامات تسجل دائنة	دائن : النقدية بمبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه.

حـ / الدائنين

حـ / الاثاث

٢٢٢٠٠ (٤)	١٩٩٩/١/١٥
٢٢٢٠٠ (٤)	١٩٩٩/١/١٥

#### العملية رقم (٥) :

قيام المنشأة ببيع نصف المبنى بالأرض المقام عليها فى ١٩٩٩/١/٣١ بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه (١٢٠٠٠ جنيه للمبنى و ٢٠٥٠٠ للأرض) على أن تسدد حصيلة هذا البيع خلال خمسة شهور من تاريخ البيع.

ويلاحظ أن البيع فى هذه العملية تم دون ربح أو خسارة لأن المباني والأراضي كلها مشتراه بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه.

التحليل	القاعدة	القيد
نشأة أصل جديد وهو المدينون	الزيادة في الأصول تُسجل في الجانب المدين.	مدین : مدينون بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنية.
نقص في المبانى والأراضى وهي من حسابات الأصول.	النقص في الأصول يسجل في الجانب الدائن.	دائن : مبانى بمبلغ ١٢٠٠٠ جنية.أراضى بمبلغ ٢٠٥٠٠ جنية.

حـ / المباني

حـ / المدينون

٣٢٥٠٠ (٥)	٢٤٠٠٠ (٣)	١٢٠٠٠ (٥)
١٩٩٩/١/٣١	١٩٩٩/١/١٠	١٩٩٩/١/١٥

حـ / الأراضى

٤١٠٠٠ (٣)	٢٠٥٠٠ (٥)
١٩٩٩/١/١٠	١٩٩٩/١/٣١

العملية رقم (٦) :

تحصيل مبلغ ١٥٠٠٠ جنية من المستحق على المدينين نظير شراء المباني والأراضى فى يوم ١٥/٢/١٩٩٩.

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة النقدية وهي أحد حسابات الأصول	الزيادة في الأصول تُسجل مدينة.	مدین : النقدية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنية.
نقص حساب المدينون وهو أحد حسابات الأصول	النقص في الأصول يسجل دائناً.	دائن المدينون بمبلغ ١٥٠٠٠ جنية.



**الفصل الخامس : في التسجيل المحاسبي للعمليات التي تؤدي  
إلى تغيير المركز المالي للمشروع.**

حـ/ المدينون		حـ/ التقديرة	
(٦) ١٥٠٠٠	(٥) ٣٢٥٠٠	(٣) ٦٥٠٠٠	(١) ١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/٢/١٥	١٩٩٥/١/٣١	١٩٩٩/١/١٠	١٩٩٥/١/١
			(٢) ٥٠٠٠٠
			١٩٩٩/١/٣
			(٦) ١٥٠٠٠
			١٩٩٩/٢/١٥

العملية رقم (٧) :

سداد مبلغ ١١٠٠٠ جنيه من المستحق على المنشأة مقابل شراء الأثاث  
ويبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه في يوم ١٩٩٩/٢/١٦.

التحليل	القاعدة	التبويب
نقص في حساب الدائون وهو أحد حسابات الالتزامات.	نقص الالتزامات يسجل في مدين : حساب الدائون بمبلغ الجانب المدين.	١١٠٠٠ جنيه.
نقص في حساب التقديرة وهو أحد حسابات الأصول.	نقص الأصول يسجل في دائن : حساب التقديرة بمبلغ الجانب الدائن.	١١٠٠٠ جنيه.

حـ/ المدينون		حـ/ التقديرة	
(٧) ١١٠٠٠	(١) ١٠٠٠٠٠	(٤) ٢٢٢٠٠	(٣) ٦٥٠٠٠
١٩٩٩/٢/١٦	١٩٩٩/١/١	١٩٩٩/١/١٥	١٩٩٩/١/١٠
	(٢) ٥٠٠٠٠		(٧) ١١٠٠٠
	١٩٩٩/١/٢		١٩٩٩/٢/١٦
	(٦) ١٥٠٠٠		
	١٩٩٩/٢/١٥		

وسنكتفى بمعالجة هذه العمليات السبعة فى هذا الفصل باعتبارها عمليات تؤثر على المركز المالى للمشروع تاركين معالجة باقى العمليات التى قامت بها المنشأة، وهى عمليات الإيرادات والمصروفات إلى الفصل التالى.

وتجدر الإشارة إلى أن حسابات الأستاذ السابقة التى تأخذ شكل حرف T تعتبر ملائمة جداً لأغراض توضيح المفاهيم الاساسية، وتجنب الدخول فى التفاصيل. وتستخدم الحسابات التى تأخذ هذا الشكل عادة فى مختلف مراحل دراسة المحاسبة، وبواسطة المحاسبين فى الحياة العملية، وذلك نظراً لما يحققه إستخدام هذا الشكل من بساطة فى تحليل العمليات المختلفة، هذا فضلاً عن أنه يوفر صورة مركزة عن عناصر العمليات المختلفة التى يقوم بها المشروع. ورغم هذه البساطة فإنه قد يستخدم فى الحياة العملية شكل أو صورة أخرى لحساب الأستاذ، وتظهر هذه الصورة على النحو التالى :

ح / التكلفة		حساب رقم .....			
التاريخ	البيان	رقم الصفحة اليومية	دين	شأن	رصيد
١٩٩٧/١/١	مبدأ رأس المال		دين	دين	دين
١٩٩٧/١/٣	الحصول على القرض		دين	دين	دين
١٩٩٧/١/١٠	شراء مبنى وإرفاقه		دين	دين	دين
١٩٩٧/١/١٥	تحويل بعض أرملة للدين		دين	دين	دين
١٩٩٧/١/١٦	مبدأ جزء من الدين للشخص.		دين	دين	دين

ويظهر في هذا النموذج للحساب بعض البيانات الإضافية التي يكون لها أهمية خاصة في متابعة عملية التسجيل المحاسبي وإنظمامه، فنجد أن خانة التاريخ تبين تاريخ إتمام العملية، وهو ليس بالضرورة تاريخ إجراء القيد في الحساب لأن إجراء القيد قد يتأخر بعض الوقت عن إتمام العملية، ويستخدم عمود البيان لتوضيح طبيعة العملية، وبصفة خاصة في حالة العمليات غير العادية، وقد لا يستخدم عمود البيان في حالة العمليات العادية المعروفة. ويستخدم عمود رقم صفحة دفتر اليومية لتحقيق الترابط بين كل من دفتر اليومية، ودفتر الأستاذ، وسنعرض بعد قليل لدفتر اليومية ونبين علاقته بدفتر الأستاذ. ويوضح عمود الرصيد قيمة رصيد الحساب بعد تسجيل كل عملية مدنية كانت أو دائنة. وعلى الرغم من أن هذا النموذج يستخدم بصورة كبيرة في الحياة العملية، إلا أننا سنستخدم نموذج الحساب الذي يأخذ شكل حرف T لأنه يتصف بالبساطة، وإن كنا في بعض المواقع من الدراسة سنستخدم حسابات دفتر الأستاذ ذات الرصيد المتحرك.

وما يجدر الإشارة إليه أن الرصيد المتحرك لحساب الأستاذ لا يشير بصفة خاصة إلى طبيعة رصيد الحساب من حيث كونه مدنياً أو دائناً. ولا نعتقد أن هذا القصور يمثل مشكلة في الحياة العملية، ذلك لأنه من المعروف أن حسابات الأصول تكون عادة مدنية، وحسابات الإلتزامات وحقوق الملكية تكون عادة دائنة. إن رصيد أي حساب ينتج عادة من تسجيل عناصر تؤدي إلى زيادة الحساب بشكل أكبر من تسجيل عناصر تؤدي إلى نقص الحساب. وفي حسابات الأصول تسجل الزيادات في الجانب المدين، ومن ثم تكون أرصدة تلك الحسابات عادة مدنية. أما في حسابات الإلتزامات وحقوق الملكية فإن الزيادات تسجل عادة في الجانب الدائن ومن ثم فإن أرصدة هذه الحسابات عادة ما تكون دائنة، ويلاحظ أنه في بعض الحالات قد يكون لأحد حسابات الأصول رصيد دائن، وذلك أما بسبب خطأ محاسبي أو بسبب وجود عملية غير عادية، كما في حالة قيام أحد العملاء أو المدينين

بإسداد مبلغ أكبر من المبلغ المستحق عليه، في هذه الحالة سيكون رصيد حساب العميل دائماً بقيمة الزيادة المسددة عن الرصيد المدين، أما إذا ظهر رصيد دائن في حساب الأراضي أو المباني، فإنه من الضروري أن يكون هناك خطأ محاسبي.

ويتم ترتيب الحسابات في دفتر الأستاذ عادة وفقاً لترتيب القوائم المالية، بمعنى أن تظهر الأصول في الصفحات الأولى، ويليهما الإلتزامات وحقوق الملكية، ثم الإيرادات وبعد ذلك المصروفات. ويتوقف عدد الحسابات المستخدمة على حجم المشروع وعلى طبيعة عملياته، ومدى ما تحتاج إليه إدارة المشروع من تبويب وتحليل للبيانات. ويأخذ كل حساب رقماً معيناً، ويطلق على القائمة التي تشتمل على رقم الحساب واسمه إصطلاح دليل الحسابات، ونعرض فيما يلي مثلاً مبسطاً لدليل الحسابات :

رقم الحساب	اسم الحساب
	(١) الأصول
١	التقديرة
٢	العملاء
٣	المدينون
٤	الأوراق التجارية (كمبيلات مستحقة على الغير)
	.....
	.....
	.....
١٠	أراضي
١١	مباني
١٢	مجمع إهلاك المباني

**الفصل الخامس : فى التسجيل المحاسبى للمصريات التى تؤدى  
إلى تغيير المركز المالى للمشروع.**

١٣	سيارات
١٤	مجمع إهلاك سيارات
١٥	أثاث

.....

.....

.....

**(٢) المخصص**

**أ- الإلتزامات**

٣٠	موردون
٣١	دائنون
٣٢	أوراق دفع
٣٣	قرض
٣٤	مربيات مستحقة
٣٥	فوائد مستحقة

.....

.....

**ب- حقوق الملكية**

٥٠	رأس مال ياسر
٥١	صافى الربح
٥٢	مسحوبات صاحب المشروع

.....

.....

### (٣) الإيرادات

٦٠	عمولة مكتسبة على عمليات البيع
٦١	أنعاب إدارة عقارات مكتسبة
٦٢	فوائد مكتسبة

.....

.....

### (٤) المصروفات : (وبالاحظ أنه لا يوجد تتابع نمطي لترتيب هذه العناصر)

٧٠	مصاريف إعلان
٧١	أجور ومرتبات
٧٢	مصاريف تليفون
٧٣	مصاريف عمومية متنوعة
٧٤	مصاريف إهلاك مباني
٧٥	مصاريف إهلاك أثاث
٧٦	مصاريف الفوائد

.....

.....

.....

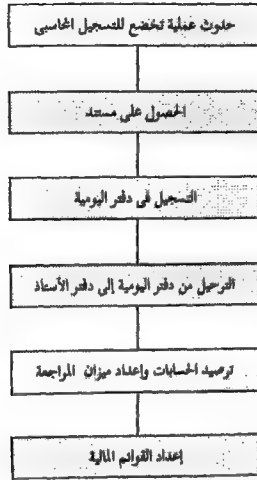
واضح من الدليل السابق أن مجموعة حسابات الأصول أعطيت الأرقام من ١ إلى ٢٩ ومجموعة حسابات الإلتزامات من ٣٠ إلى ٤٩ وحسابات حقوق الملكية من ٥٠ إلى ٥٩ وحسابات الإيرادات من رقم ٦٠-٦٩ وحسابات المصروفات من رقم ٧١ إلى نهاية تلك الحسابات.

وفي حالة المشروعات الكبيرة قد يكون من الملائم استخدام دليل حسابات أكثر تفصيلا وينطوى على استخدام الرموز والأرقام وعادة ما يشتمل هذا الدليل على الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية.

## ٦- دفتر اليومية:

سبق أن بينا فى الفصل السابق المقصود بعمليات المشروع وقلنا أنها أحداث معينة مرتبطة بنشاط المشروع ويمكن التغيير عنها فى شكل نقدى ويجب تسجيلها فى السجلات المحاسبية وبيننا أمثلة عديدة على تلك العمليات. كما عرضنا لبعض الوقائع التى لاتخضع للتسجيل المحاسبى مثال ذلك نوعية العمالة الموجودة فى المنشأة أو قيام شركة منافسة بإفتتاح فرع جديد وغير ذلك من العمليات التى لاتخضع للتسجيل المحاسبى. ويستند القيد المحاسبى على أدلة معينة توضح طبيعة العملية مثال ذلك فواتير الشراء وفواتير البيع وإيصالات تسديد النقدية والعقود. وتعتبر هذه المستندات هى نقطة البدء فى تدفق المعلومات المحاسبية فى النظام المحاسبى حتى يتم إعداد القوائم المالية. وقد أكدنا فى شرحنا للعمليات المحاسبية على تحليل تلك العمليات بشكل يوضح كل من الجانب المدين والجانب الدائن لكل منها فى حسابات الأستاذ. وعلى الرغم من إمكانية تسجيل المعلومات المحاسبية مباشرة فى دفتر الأستاذ كما سبق أن بينا، إلا أنه يكون من الأكثر ملائمة وكفاءة فى أنظمة المحاسبة اليدوية (التي تعتمد على التسجيل بواسطة الأفراد) أن تسجل المعلومات الواردة فى المستندات أولاً فى دفتر اليومية، وبعد ذلك تحول إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ.

ودفتر اليومية أو دفتر القيد الأصلى هو سجل يتم القيد فيه يوماً بيوم ويسجل فيه الطرف المدين والطرف الدائن لحسابات الأستاذ المتعلقة بكل عملية من العمليات التى يتم قيدها، كما يدون فى هذا الدفتر شرح مختصر لكل عملية. ويتم ترحيل القيود الموجودة فى دفتر اليومية بعد ذلك إلى الحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ. وتستخدم البيانات الموجودة فى حسابات دفتر الأستاذ بعد ذلك كأساس لإعداد الميزانية العمومية والقوائم المالية الأخرى، ويبين الشكل التالى تدفق المعلومات فى النظام المحاسبى :



شكل رقم (٢) يوضح تدفق المعلومات في النظام المحاسبي

وبينما يشتمل دفتر الأستاذ على عدد معين من الحسابات، فإن دفتر اليومية يشتمل على عدد من القيود، أي أن الوحدة التنظيمية في دفتر الأستاذ هي الحساب، بينما الوحدة التنظيمية في دفتر اليومية هي العملية. ويساعد استخدام دفتر اليومية مع دفتر الأستاذ على تحقيق العديد من المزايا التي ليس من المستطاع تحقيقها لو كان التسجيل يتم مباشرة في دفتر الأستاذ وهذه المزايا هي :

١- يبين دفتر اليومية كل المعلومات المتعلقة بكل عملية في مكان واحد، ويوضح أيضا شرحاً مختصراً لكل عملية، ففي قيد اليومية نجد الأطراف



المدينة والأطراف الدائنة للعملية المعينة معاً، بينما عندما يتم التسجيل فى دفتر الأستاذ فإن الأطراف المدينة والأطراف الدائنة تظهر فى حسابات مختلفة. وحيث أن دفتر الأستاذ قد يحتوى على مئات من الحسابات فإنه يكون من الصعب للغاية أن نعرف كل الحقائق المتعلقة بعملية معينة عن طريق النظر فى دفتر الأستاذ.

٢- يساعد استخدام دفتر اليومية على تجنب الأخطاء، فإذا كان هناك حاجة إلى النظر فى بعض الوقائع أو العمليات التى حدثت منذ فترة طويلة أو قصيرة، فإنه عن طريق تحديد تاريخ تلك الوقائع يمكن معرفة التفاصيل الخاصة بها بالرجوع إلى دفتر اليومية.

٣- يساعد استخدام دفتر اليومية على تجنب الأخطاء، فإذا كان التسجيل يتم مباشرة إلى دفتر الأستاذ فإنه يكون من السهل جداً الوقوع فى الأخطاء مثل حذف أحد الجانبين المدين أو الدائن أو تسجيل المدين مرتين، ومثل هذه الأخطاء يقل احتمال حدوثها إلى درجة كبيرة مع استخدام دفتر اليومية، نظراً لأن جانب المدين والجانب الدائن لكل عملية يسجلان معاً فى آن واحد، وفى مكان واحد بالدفتر.

وتحتفظ كثير من المنشآت بالعديد من دفاتر اليومية ويتوقف عدد دفاتر اليومية المستخدمة على نوع المشروع وعلى حجم العمليات فيه، ويطلق إصطلاح اليومية العامة على أبسط أنواع تلك الدفاتر. ويشتمل دفتر اليومية العامة على عمودين للقيمة أحدهما للجانب المدين والآخر للجانب الدائن، ويمكن أن يستخدم دفتر اليومية العامة لإثبات جميع أنواع العمليات. وسنعرض فى مرحلة متقدمة من الدراسة لأنواع اليومية التى يمكن استخدامها عملياً. ويطلق على عملية التسجيل فى دفتر اليومية العامة إصطلاح إعداد قيود اليومية للعمليات، وسنوضح كيفية إعداد القيود اليومية للعمليات باستخدام المثال الخاص بمنشأة ياسر العقارية والذى سبق التعرض له فى بداية هذا الفصل.

دفتر اليومية العامة

التاريخ	أسماء الحسابات والشرح	رقم الحساب	دائن	مدين
١٩٩٩/١/١	من حـ/ النقدية إلى حـ/ رأس مال ياسر استثمار مبلغ نقدي في أعمال المشروع	١ ٥٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١/٣	من حـ/ النقدية إلى حـ/ القرض إقتراض مبلغ من البنك يستحق بعد سنة	١ ٣٣	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
١٩٩٩/١/١٠	من مذكورين حـ/ الأراضي حـ/ المباني إلى حـ/ النقدية شراء أراضي ومباني نقداً.	١٠ ١١ ١	٦٥٠٠٠	٤١٠٠٠ ٢٤٠٠٠
١٩٩٩/١/١٥	من حـ/ الأثاث إلى حـ/ الدائون شراء أثاث على الحساب.	١٥ ٣١	٢٢٢٠٠	٢٢٢٠٠
١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ النقدية إلى مذكورين حـ/ الأراضي حـ/ المباني بيع نصف الأراضي والمباني على الحساب.	٣ ١٠ ١١	٢٠٥٠٠ ١٢٠٠٠	٣٢٥٠٠
١٩٩٩/٢/١٥	من حـ/ النقدية إلى حـ/ المدينون تخصيل جزء من المستحق على المدينين مقابل شراء المباني والأراضي.	١ ٣	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
١٩٩٩/٢/١٦	من حـ/ الدائون إلى حـ/ النقدية تسديد جزء من المستحق للدائنين.	٣١ ١	١١٠٠٠	١١٠٠٠

ويلاحظ أن الطرف المدين لكل عملية يسبقه عادة حرف من والطرف الدائن يسبقه حرف إلى وأن حـ/ هى إختصار لكلمة حساب. كما يلاحظ أنه فى حالة تعدد الحسابات المدينة فى قيد واخذ نذكر العبارة التالية قبل تلك الحسابات (من مذكورين)، كما أنه فى حالة تعدد الحسابات الدائنة نذكر عبارة (إلى مذكورين) قبل تلك الحسابات الدائنة، ويطلق على القيد الذى ينطوى على عدة أطراف مدينة أو دائنة إصطلاح القيد المركب.

ويتطلب الإستخدام الكفء لدفتر اليومية العامة أمرين فى منتهى الأهمية هما :

١- المقدرة على تحليل تأثير العمليات المختلفة التى يقوم بها المشروع على الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية.

٢- معرفة شكل قيود اليومية والتعود عليها وعلى كيفية تنظيم تلك القيود بالدفتر ولعل أهم الإجراءات التى ينبى مراعاتها عند القيد فى دفتر اليومية هى :

( أ ) يسجل المبلغ المطلوب جعل الحساب مديناً به فى عمود المدين، ويسجل اسم الحساب المراد جعله مديناً على نفس السطر ويكتب فى أقصى اليمين فى خانة اسم الحساب بجوار خانة رقم صفحة دفتر الأستاذ.

(ب) يتم إثبات المبلغ المطلوب جعل الحساب دائناً به على السطر الذى يلى القيد المدين وذلك فى العمود المخصص لإثبات المبالغ الدائنة ويسجل الطرف الدائن للقيد فى أقصى اليسار من خانة اسم الحساب والبيان.

(ج) يدون شرح مختصر للعملية بعد كل قيد فى السطر الذى يلى الحساب الدائن مباشرة.

( د ) يتم ترك سطر دون كتابة بين كل قيد لتحقيق إستقلال كل قيد عن غيره من القيود، ولسهولة قراءة تلك القيود فى دفتر اليومية.

( هـ ) ويلاحظ أن خانة رقم الحساب فى دفتر الأستاذ التى تظهر بجوار خانة الدائن فى دفتر اليومية لا يدون فيها شئ فى لحظة إعداد القيد، وعندما يتم ترحيل تلك القيود بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ يتم إثبات أرقام صفحات دفتر الأستاذ فى هذا العمود، وذلك لربط دفتر اليومية بدفتر الأستاذ، ولتسهيل الرجوع إلى الحسابات المختلفة.

( و ) يتم إثبات التاريخ فى الخانة المخصصة لذلك، ويكفى أن نسجل فى هذه الخانة التاريخ كاملاً (أى اليوم والشهر والسنة) فى أول الصفحة وليس من الضروري كتابة الشهر أو السنة فى القيود التالية، إلا فى حالة النقل إلى صفحة جديدة أو عند بداية شهر أو سنة جديدة.

وتجدر الإشارة إلى أنه من الضرورى مراعاة أن يكون اسم الحساب الذى يجعل مدينياً ودائناً بدفتر اليومية متطابقاً تماماً مع اسم الحساب الموجود بدفتر الأستاذ، فعلى سبيل المثال لا يمكن أن يجعل حساب مشتريات الأثاث مدينياً، وحساب النقدية المدفوعة دائناً فى دفتر اليومية لأنه لا يوجد حساب فى دفتر الأستاذ باسم مشتريات الأثاث، كما لا يوجد حساب باسم النقدية المدفوعة. إن القيد الصحيح فى هذه الحالة هو جعل حساب الأثاث مدينياً وحساب النقدية دائناً.

وفى حقيقة الأمر يعتبر الإلمام بعملية تحويل عمليات المشروع إلى قيود يومية أمراً حيوياً فى فهم المحاسبة، ولانقل أهميته عن أهمية الإلمام بالإشارات فى تعلم الرياضة، حيث لا يمكن تعلم الرياضة دون معرفة معنى إشارة + و - ويعتبر قيد اليومية بمثابة أداة لتحليل ووصف تأثير مختلف العمليات على المنشأة. وتتوقف القدرة على إعداد قيود اليومية على فهم طبيعة كل عملية وتحديد تأثيرها على المركز المالى للمنشأة.

## ٧- ترحيل قيود اليومية إلى دفتر الأستاذ :

ويطلق إصطلاح الترحيل على عملية تحويل القيود من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ. ويتم ترحيل كل مبلغ مدين في دفتر اليومية العامة إلى الجانب المدين من الحساب المختص في دفتر الأستاذ، كما يتم ترحيل كل مبلغ مدون في عمود الدائن في دفتر اليومية العامة، إلى الجانب الدائن من الحساب الخاص به بدفتر الأستاذ العام. ويفرض إننا نريد ترحيل القيد الأول الخاص بمنشأة ياسر العقارية، فإن قيد اليومية وعلاقته بالحسابات الخاصة به سوف تظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية		صفحة رقم ١	
مدين	دائن	بيان	تاريخ
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	من ح/ا النقدية إلى ح/ا رأس مال ياسر بإت مساهمة ياسر في رأس المال	١٩٩٩/١/١

ح/ا النقدية ح/ا رقم ١ دفتر الأستاذ					
التاريخ	رقم الصفحة اليومية	مدين	دائن	رصيده	التاريخ
١٩٩٩/١/١		١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠

ح/ا رأس مال ياسر ح/ا رقم ٥٠					
التاريخ	رقم الصفحة اليومية	مدين	دائن	رصيده	التاريخ
١٩٩٩/١/١			١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠

شكل رقم (٣) يوضح كيفية الترحيل من دفتر اليومية إلى حسابات دفتر الأستاذ

وتختلف ميكانيكية عملية الترحيل من شخص إلى آخر، إلا أنه عموماً تتم العملية بالصورة التالية :

(أ) يتم ترحيل القيد الأول فى اليومية إلى الحساب الخاص به بدفتر الأستاذ وهو حساب النقدية فى المثال السابق، ويوضع الرقم المدين فى هذا الحساب، ومن الضرورى تطابق المبلغ المرحل إلى الحساب مع المبلغ الموجود فى قيد اليومية. ومع ملاحظة إثبات تاريخ تسجيل العملية فى دفتر اليومية وليس تاريخ القيام بعملية الترحيل، وسيظهر تاريخ تسجيل العملية فى دفتر اليومية العامة فى عمود التاريخ فى حسابات دفتر الأستاذ.

(ب) ينبغى أن يدرج فى عمود رقم صفحة اليومية الموجود فى حساب الأستاذ رقم صفحة دفتر اليومية الموجود فيها القيد الذى يجرى ترحيله، وتعتبر عملية ترحيل الجانب المدين قد تمت بهذه الخطوة، ولإستكمال العمل بصورة كاملة يتم الرجوع إلى دفتر اليومية، ويتم إثبات رقم الحساب فى دفتر الأستاذ فى العمود المخصص لذلك فى دفتر اليومية العامة.

(ج) يتم تكرار تلك الإجراءات بالنسبة لترحيل الجانب الدائن وغيره من القيود.

وتجدر الإشارة إلى أن عمود رقم صفحة اليومية فى كل من حساب النقدية وحساب رأس مال ياسر فى المثال السابق ظهر فيه رقم ١، وهذا يعنى أن الترحيل تم من الصفحة رقم ١ فى اليومية. إن إثبات رقم صفحة اليومية فى حساب دفتر الأستاذ وتسجيل رقم حساب الأستاذ فى دفتر اليومية يسهل من عملية الرجوع المتبادل بين هذين الدفترين. ولاشك أن عملية مراجعة السجلات المحاسبية تتطلب دائماً الرجوع إلى بعض قيود اليومية للحصول على معلومات أكثر مما هو مدون بحسابات دفتر الأستاذ. وتمثل عملية ربط

الدفتريين ببعضهما بهذه الصورة مطلباً أساسياً لإمكانية القيام بعملية المراجعة. ومن ناحية أخرى فإن إثبات رقم صفحة اليومية فى حسابات دفتر الأستاذ يوضح العمليات التى تم ترحيلها ويقضى على أى شك فى تحديد القيود التى تم ترحيلها وتلك التى لم ترحل بعد.

وتعتبر عملية إعداد قيود اليومية وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ مفيدة جداً فى مراحل الدراسة الأولى للمحاسبة، كما أن هذا الأسلوب اليدوى فى إعداد القيود وترحيلها مازال يستخدم حتى الآن فى كثير من المشروعات الصغيرة. ومن العيوب الرئيسية لعملية التشغيل اليدوى للبيانات (إعداد القيود وترحيلها يدوياً) هو احتمالات الأخطاء فى عملية النقل من سجل إلى آخر. وتقوم معظم الشركات الكبيرة التى تتعدد عملياتها بعملية الترحيل باستخدام الآلات أو ربما باستخدام الحاسبات الإلكترونية، وفى مثل هذه النظم الآلية أو الإلكترونية فإنه يمكن القيام بكل من عملية إعداد قيود اليومية وعملية الترحيل فى آن واحد.

ويلاحظ أننا استخدمنا فى شرح عملية الترحيل حسابات دفتر الأستاذ التى تظهر الأرصدة المستمرة للحساب والتى يكون لها عمود مدين وعمود دائن وعمود يوضح الرصيد، ولا تختلف إجراءات الترحيل فى حالة استخدام الحساب الذى يأخذ شكل حرف T إلا اختلافاً بسيطاً، وسنوضح فيما يلى كيفية ترحيل قيد الأول لمنشأة ياسر العقارية فى حالة استخدام حسابات أستاذ تأخذ شكل حرف T.

صفحة رقم ١

اليومية العامة

تاريخ	بيان	رقم الحساب في الأستاذ	دائن	مدين
١٩٩٩/١/١	من حـ/ النقدية إلى حـ/ رأس مال باسر بمبلغ مساهمة باسر في رأس المال	١ ٥٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

دائن مدين

حـ/ النقدية حـ/ رأس مال باسر

١ رقم ٥٠ دفتر الأستاذ

المبلغ	بيان	رقم صفحة اليومية	تاريخ	المبلغ	بيان	رقم صفحة اليومية	تاريخ
١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال	١	١٩٩٩/١/١				

دائن مدين

حـ/ رأس مال باسر حـ/ رأس مال باسر

٥٠ رقم ١

المبلغ	بيان	رقم صفحة اليومية	تاريخ	المبلغ	بيان	رقم صفحة اليومية	تاريخ
				١٠٠٠٠٠	من حـ/ النقدية	١	١٩٩٩/١/١

شكل رقم (٤)

يوضح كيفية الترحيل من اليومية العامة  
إلى حسابات دفتر الأستاذ التي تأخذ شكل حرف T



ويلاحظ أن القيد المدين فى دفتر اليومية قد رحل إلى الجانب المدين من حساب النقدية مع إدراج الطرف الدائن فى خاتمة البيان، وذلك حتى يعطى هذا الطرف صورة كاملة للعملية، أى أن خاتمة البيان فى حالة الحسابات التى تأخذ شكل حرف T متوضح عادة الطرف الآخر للعملية. سواء كان مديناً أو دائناً. وقد ظهر هذا بوضوح أيضاً فى حساب رأس المال حيث جعل هذا الحساب دائناً بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وقد ظهر فى خاتمة البيان فى هذا الحساب عبارة من حـ/ النقدية أى أن الطرف المدين لهذه العملية هو حساب النقدية. مع ملاحظة ضرورة تسجيل رقم صفحة اليومية المرحل منها القيد، وتسجيل تاريخ العملية فى دفتر اليومية وليس تاريخ عملية الترحيل كما سبق أن ذكرنا، وعموماً فإن شكل الحسابات الذى يأخذ حرف T يستخدم بصورة كبيرة فى حالة النظم المحاسبية التى تعتمد على التشغيل اليدوى للبيانات.

ونبين فى الصفحات التالية حسابات دفتر الأستاذ لمنشأة ياسر العقارية بعد ترحيل جميع العمليات السبمة، التى سبق إعداد قيود اليومية الخاصة بها فى هذا الفصل، ونستخدم الحسابات ذات الأرصدة المستمرة (يمكن للقارئ أن يقوم بترحيل تلك العمليات بنفسه لحسابات تأخذ شكل حرف T ويقوم بإجراء المقارنة بين هذين النوعين من الحسابات)، مع ملاحظة أننا سنقوم بترتيب الحسابات على النحو الذى تظهر به تلك الحسابات فى الميزانية العمومية وفى دليل الحسابات المبسط الذى سبق عرضه.

### التقديية حساب رقم ١

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١	إيداع رأس المال	١	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١/٣	إيداع المحصل من القرض بالصندوق.	١	٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠
١٩٩٩/١/١٠	تسديد لعمن المبني والأرض	١		٦٥٠٠٠	٨٥٠٠٠
١٩٩٩/٢/١٥	المحصل من حسابات المدينون	١	١٥٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/٢/١٦	السدد للالتقين من الرصيد للمستحق.			١١٠٠٠	٨٩٠٠٠
	المجموع		١٦٥٠٠٠	٧٦٠٠٠	

### المدينون حساب رقم ٣

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/٣١	قمة بيع نصف المباني والأراضي.	١	٣٢٥٠٠		٣٢٥٠٠
١٩٩٩/٢/١٥	المحصل من الرصيد للمستحق.	١		١٥٠٠٠	١٧٥٠٠
	المجموع		٣٢٥٠٠	١٥٠٠٠	

### الأراضي حساب رقم ١٠

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٠	شراء الأراضي للقيام عليها المبني	١	٤١٠٠٠		٤١٠٠٠
١٩٩٩/١/٣١	المتسدد نتيجة البيع (النصف)	١		٢٠٥٠٠	٢٠٥٠٠
	المجموع		٤١٠٠٠	٢٠٥٠٠	

**الفصل الخامس : في التسجيل المحاسبي للعمليات التي تؤدي إلى تغيير المركز المالي للمشروع.**

**المباني حساب رقم ١١**

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيده
١٩٩٩/١/١٠	قيمة شراء المبني	١	٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠
١٩٩٩/١/٣١	للتباعد نتيجة البيع (التصف)			١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
	المجموع		٢٤٠٠٠	١٢٠٠٠	

**الأثاث حساب رقم ١٥**

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيده
١٩٩٩/١/١٥	شراء الأثاث اللازم للمكتب	١	٢٢٢٠٠		٢٢٢٠٠
	المجموع		٢٢٢٠٠	---	

**الدائون حساب رقم ٣١**

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيده
١٩٩٩/١/١٥	قيمة الأثاث المشتري اليوم	١		٢٢٢٠٠	٢٢٠٠٠
	السدد من الرصيد للمستحق	١	١١٠٠٠		١١٢٠٠
	المجموع		١١٠٠٠	٢٢٢٠٠	

### القرض حساب رقم ٣٣

التاريخ	بيان	رقم صفحة الزمنية	مدین	دائن	رصید
١٩٩٩/١/٣	قيمة المبلغ المقرض من البنك	١		٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
	المجموع		---	٥٠٠٠٠	

### رأس مال ياسر حساب رقم ٥٠

التاريخ	بيان	رقم صفحة الزمنية	مدین	دائن	رصید
١٩٩٩/١/١	إيداع رأس المال بمصنوق للشاة	١		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
	المجموع			١٠٠٠٠٠	

### ٨- ميزان المراجعة :

يتضح مما سبق أن كل عملية يتم تسجيلها محاسبياً يكون لها أطراف مدينة وأطراف دائنة، وأن مجموع الأطراف المدينة يعادل دائماً مجموع الأطراف الدائنة. ونتيجة للتطابق بين مجموع الأطراف المدينة والدائنة فإنه إذا تم ترحيل هذه الأطراف إلى الحسابات الخاصة بها في الجانب المدین والجانب الدائن، وكان الترحيل صحيحاً فإن مجموع كل العناصر المدينة في دفتر الأستاذ لابد وأن يتساوى مع مجموع كل العناصر الدائنة في هذا الدفتر. وإذا قمنا باستخراج المجاميع المدينة والدائنة لختلف العناصر بالنسبة للمثال الخاص بمصنوق ياسر العقارية منجد :

### منشأة ياسر العقارية

ميزان المراجعة بالجاميع في ١٦/٢/١٩٩٩

البيان	دائن	مدين
جنيه	جنيه	
نقدية	٧٦٠٠٠	١٦٥٠٠٠
مدينون	١٥٠٠٠	٣٢٥٠٠
أراضي	٢٠٥٠٠	٤١٠٠٠
مباني	١٢٠٠٠	٢٤٠٠٠
أثاث	—	٢٢٢٠٠
دائنون	٢١٢٠٠	١١٠٠٠
قرض	٥٠٠٠٠	—
رأس مال ياسر	١٠٠٠٠٠	—
المجموع	٢٩٥٧٠٠	٢٩٥٧٠٠

ويطلق على القائمة السابقة اصطلاح ميزان المراجعة بالجاميع وذلك لأنه كشف أو قائمة تشتمل على المجاميع المدينة والدائنة الموجودة بالحسابات المختلفة. ونظراً لأن عملية ترصيد الحسابات تنطوي على إستبعاد المجموع الأقل من المجموع الأكبر لكل حساب وإستخراج الفرق والذي نطلق عليه اصطلاح الرصيد، فانها تعنى إستبعاد نفس القيمة من المجاميع المدينة والدائنة، وبناء على ذلك فإذا كانت عملية الترصيد سليمة، فإن مجموع أرصدة الحسابات المدينة لا بد وأن يتطابق مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة، ويظهر ذلك بالنسبة للمثال الخاص بمنشأة ياسر العقارية على الصورة التالية :

**منشأة ياسر العقارية**  
**ميزان المراجعة بالأرصدة في ١٦/٢/١٩٩٩**

البيان	دائن	مدين
	جنيه	جنيه
نقدية		٨٩٠٠٠
مدينون		١٧٥٠٠
أراضى		٢٠٥٠٠
مبانى		١٢٠٠٠
أثاث		٢٢٢٠٠
دائرون	١١٢٠٠	
قرض	٥٠٠٠٠	
رأس مال ياسر	١٠٠٠٠٠	
المجموع	١٦١٢٠٠	١٦١٢٠٠

ويطلق على القائمة السابقة إصطلاح ميزان المراجعة بالأرصدة، أو ميزان المراجعة بصفة عامة. وبناء على ذلك يمكن القول أن ميزان المراجعة هو عبارة عن كشف يوضح أرصدة الحسابات المدينة والدائنة وذلك بالترتيب الذى تظهر به تلك الحسابات بدفتر الأستاذ العام، ويوضح هذا الكشف الأرصدة المدينة فى العمود الخاص بها والأرصدة الدائنة فى العمود المخصص لذلك، ويوضح اسم الحساب. وينبغى أن يتطابق الجانب المدين والجانب الدائن لميزان المراجعة، ولذلك فإن ميزان المراجعة يوفر دليلاً على أن دفتر الأستاذ فى حالة توازن، ويساعد توازن ميزان المراجعة على التأكد من :

- ١- أنه قد تم تسجيل مديونيات ودائنيات متساوية فى حسابات دفتر الأستاذ.
- ٢- أن عملية تحديد أرصدة الحسابات المختلفة قد تمت بصورة سليمة.

وإذا حدث عدم تطابق بين الجانب المدين والجانب الدائن لميزان المراجعة فان ذلك يشير إلى أن واحدة أو أكثر من الأخطاء قد حدثت، ولعل أهم تلك الأخطاء هى :

أ - ترحيل مبلغ إلى الجانب المدين بدلاً من الجانب الدائن أو العكس.

ب- أخطاء حسابية فى ترصيد الحسابات.

ج- أخطاء كتابية فى نقل أرصدة الحسابات إلى ميزان المراجعة.

د - نقل رصيد مدين من حساب بدفتر الأستاذ ووضعه فى الجانب الدائن بميزان المراجعة أو العكس.

هـ- أخطاء فى تجميع ميزان المراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أن توازن ميزان المراجعة ليس دليلاً قاطعاً بأنه قد تم تسجيل كل العمليات فى الحسابات الصحيحة، فإذا تسلمت المنشأة نقدية - على سبيل المثال - وتم تسجيلها بجعل حساب الأرضى مدينًا بدلاً من حساب النقدية، فإن ميزان المراجعة سيظل مع هذا فى حالة توازن. ومن ناحية أخرى فإنه إذا استبعدت عملية بالكامل من حسابات دفتر الأستاذ فإن ميزان المراجعة سيظل فى حالة توازن، ونتيجة لذلك فإن ميزان المراجعة يعتبر قرينة على تطابق مجموع العناصر المدينة والدائنة بدفتر الأستاذ.

ورغم القيود المفروضة على ميزان المراجعة نتيجة عدم إمكان إكتشاف بعض الأخطاء رغم توازن الميزان، إلا أنه يعتبر أداة نافعة فى إعداد القوائم المالية. فقد سبق أن أوضحنا أن الميزانية العمومية والحسابات الختامية تعتبر أهم القوائم المالية التى تعد للنشر فى الوقت الحاضر والتى يستخدمها كثير من الجهات مثل إدارة المشروع، والملاك والبنوك والدائنين وأطراف أخرى عديدة. ويعتبر ميزان المراجعة نقطة البدء فى إعداد القوائم المالية، ذلك لأنه لايمكن الإستمرار فى عملية إعداد تلك القوائم إلا إذا كان ميزان المراجعة فى حالة توازن. ويعتبر ميزان المراجعة بهذه الصورة بمثابة ورقة عمل يستخدمها المحاسبون ولكنها

لاستخدم خارج المنشأة، بمعنى أنها ليست قابلة للنشر كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية. إن ميزان المراجعة يوفر المصدر الرئيسى الذى تعد منه القوائم المالية بدلاً من إعدادها من دفتر الأستاذ مباشرة، ويكون هذا أكثر ملائمة خاصة فى الحالات التى تعدد فيها حسابات دفتر الأستاذ بصورة كبيرة.

✳ وكما سبق أن ذكرنا فإن ميزان المراجعة قد لا يكون فى حالة توازن بسبب الوقوع فى خطأ واحد أو أكثر من الأخطاء التى سبق ذكرها، ولعل أبسط أسلوب لتحديد الخطأ وتصحيحه يتلخص فيما يلى :

١- التأكد من صحة جمع ميزان المراجعة عن طريق تجميعه بعكس التجميع الذى حدث فى المرة السابقة، فإذا كان التجميع فى المرة السابقة قد تم من أعلى إلى أسفل فيتم التجميع من أسفل إلى أعلى.

٢- إذا لم يكن هناك خطأ فى الجمع فتكون الخطوة التالية هى تحديد قيمة الفرق بين جانبي ميزان المراجعة بدقة، فإذا كان رقم الفرق يقبل القسمة على ٩ فإن هذا يعنى أحد احتمالين، إما أن يكون هناك خطأ فى تغيير وضع أرقام الرصيد، بمعنى الخطأ الناتج عن وضع رقم مكان رقم آخر عند نقل الرصيد من الحساب الخاص به بدفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة، كما هو الحال عند كتابة رصيد يبلغ ١٧٩٨ جنيه بالخطأ بمبلغ ١٧٨٩، هنا سيكون الفرق بين جانبي الميزان هو ١٨ جنيه ويقبل هذا الرقم القسمة على ٩ والاحتمال الآخر للخطأ فى حالة ما إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يقبل القسمة على ٩ هو الخطأ فى وضع العلامة العشرية فى مكانها الصحيح، فإذا فرض فى المثال السابق أن رقم ١٧٩٨ وهو الرقم الصحيح، وقد وضع فى ميزان المراجعة بما قيمته ١٧٩,٨ جنيه هنا سيكون الفرق هو ١٦١٨,٢ جنيه وهو أيضا يقبل القسمة على ٩.

٣- ينبغى مقارنة الأرقام الموجودة فى ميزان المراجعة مع الأرصدة الموجودة فى دفتر الأستاذ، وذلك للتحقق من أن كل رصيد من أرصدة حسابات دفتر الأستاذ قد وضع فى العمود الصحيح فى ميزان المراجعة.

٤- يجب مراجعة عملية ترصيد الحسابات بدفتر الأستاذ العام.



٥- إذا لم يكتشف الخطأ أن الخطوة السابقة ينبغي مراجعة الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، وينبغي أن توضع علامة معينة عند القيام بهذه المراجعة أمام كل رقم يتم مراجعته. وعندما تنتهي عملية المراجعة ينبغي التحقق من وجود العلامات أمام جميع أرقام اليومية والأستاذ كدليل على مراجعة جميع الأرقام. وينبغي التحقق خلال عملية المراجعة من صحة ترحيل المبالغ وأيضاً من صحة التوجيه المحاسبي.

وبعد الكشف عن أى خطأ يكون موجوداً فى ميزان المراجعة، والتحقق من تطابقة، سيكون هذا الميزان هو المصدر الذى تعد منه القوائم المالية، بدلاً من إعدادها مباشرة من الدفاتر كما سبق أن ذكرنا. وبناء عليه يمكن القول أن السجلات المحاسبية هى مجرد وسائل تستخدم لتسجيل العمليات بصورة منتظمة تمهيداً لإعداد القوائم المالية، فكان الهدف من الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية، هو توفير البيانات بالشكل الملائم لتحقيق الهدف النهائى وهو إعداد القوائم المالية التى تستخدم كأساس لاتخاذ كثير من القرارات الاقتصادية.

#### ٩- مثال تطبيقي لمراجعة ماجاء بهذا الفصل :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين التجارية خلال الشهر الأول من تكوينها وقبل مزاوله نشاطها الرئيسى وهو الإتجار فى الأدوات المنزلية :

أ- فى يوم ١٩٩٩/٧/١ أودع صاحب المنشأة السيد / حسام مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه كرأس مال للمنشأة.

ب- فى ١٩٩٩/٧/٣ - إشتريت المنشأة قطعة أرض بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وسددت  $\frac{1}{4}$  القيمة نقداً والباقى يسدد خلال شهرين.

ج- فى ١٩٩٩/٧/١٠ إشتريت المنشأة مبنى سابق التجهيز لوضعه على الأرض بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه وقد سددت القيمة نقداً.

د - فى ١٩٩٩/٧/١٥ إشتريت المنشأة أثاث بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه على أن يسدد مبلغ ١٠٠٠ جنيه نقداً والباقى على دفعات شهرية قيمة كل منها ١٠٠٠ جنيه.

هـ- فى نهاية شهر يوليو سددت المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من المستحق للدائنين.

والمطلوب :

- إعداد قيود اليومية للعمليات السابقة.

- تصوير حسابات دفتر الأستاذ المناسبة وإعداد ميزان المراجعة.

الحل :

أولاً إعداد قيود اليومية :

التاريخ	اسماء الحسابات والشرح	رقم الحساب فى الأستاذ	دائن	مدين
١٩٩٩/٧/١	من حـ/ النقدية إلى حـ/ رأس مال حسام إستثمار مبلغ نقدي فى أعمال المشروع.	١ ٥٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠
١٩٩٩/٧/٣	من حـ/ الأراضى إلى مذكورين حـ/ النقدية حـ/ الدائرون شراء أراضى وسداد جزء منها نقداً.	١٠ ١ ٣١	٢٠٠٠ ٤٠٠٠	٦٠٠٠
١٩٩٩/٧/١٠	من حـ/ المباني إلى حـ/ النقدية شراء مبنى سابق التجهيز نقداً.	١١ ١	١٦٠٠	١٦٠٠
١٩٩٩/٧/١٥	من حـ/ الأثاث إلى مذكورين حـ/ النقدية حـ/ الدائرون شراء أراضى وسداد جزء منها نقداً.	١٥ ١ ٣١	١٠٠٠ ٤٠٠٠	٥٠٠٠
١٩٩٩/٧/٣١	من حـ/ الدائرون إلى حـ/ النقدية سداد جزء من المستحق للمدينين.	٣١ ١	٥٠٠٠	٥٠٠٠

**الفصل الخامس : في التسجيل المحاسبي للعمليات التي تؤدي  
إلى تغيير المركز المالي للمشروع .**

**ثانيا - إعداد حسابات دفتر الأستاذ :**

**التقديية حساب رقم ١**

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيده
١٩٩٩/٧/١	إيداع رأس المال	١	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠
١٩٩٩/٧/٣	المسدد نقدا من ضمن الأراضي	١		٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٩٩٩/٧/١٠	المسدد مقابل شراء مبنى	١		١٦٠٠٠	١٤٠٠٠
١٩٩٩/٧/١٥	المسدد من ضمن الأثاث	١		١٠٠٠	١٣٠٠٠
١٩٩٩/٧/٣١	المسدد للدائنين			٥٠٠٠	٨٠٠٠

**الأراضي حساب رقم ١٠**

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيده
١٩٩٩/٧/٣	شراء قطعة أرض في ...	١	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠

**المباني حساب رقم ١١**

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيده
١٩٩٩/٧/١٠	شراء مبنى سابق التجهيز	١	١٦٠٠٠		١٦٠٠٠

### الأثاث حساب رقم ١٥

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٧/١٥	شراء أثاث	١	٥٠٠٠		٥٠٠٠

### الدائنون حساب رقم ٣١

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٧/٣	للمتحن مقابل شراء الأراضي			٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
١٩٩٩/٧/١٥	للمتحن مقابل شراء الأثاث			٤٠٠٠	٤٤٠٠٠
١٩٩٩/٧/٣١	للسدد نقدا من للمتحن مقابل شراء الأراضي		٥٠٠٠		٣٩٠٠٠

### رأس المال حساب رقم ٥٠

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٧/١	إيداع رأس المال نقدا			٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠

ثالثا - إعداد ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/٧/٣١

يظهر ميزان المراجعة بالأرصدة على الصورة التالية :

منشأة الياسمين التجارية

ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/٧/٣١

البيان	دائن	مدين
نقدية	جنيه	جنيه
أراضى		٨٠٠٠
مبائى		٦٠٠٠
أثاث		١٦٠٠
دائون	٣٩٠٠٠	٥٠٠٠
رأس المال	٥٠٠٠٠	
المجموع	٨٩٠٠٠	٨٩٠٠٠

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

### على الفصل الخامس

أولاً : أسئلة نظرية :

- ١- اشرح المقصود بالحساب وبين عناصره وأركانه الرئيسية.
- ٢- ماهى العلاقة بين مكان ظهور الحساب فى الميزانية العمومية وقواعد تسجيل الزيادة فى هذا الحساب؟
- ٣- اشرح القواعد الخاصة بتحديد المديونية والدائنية لكل من حسابات الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية؟
- ٤- هل يمكن القول أن الأحداث أو الوقائع التى تكون فى صالح المنشأة يتم تسجيلها بقيود دائنة، والأحداث التى تكون فى غير صالح المنشأة يتم تسجيلها بقيود مدينة؟
- ٥- اشرح العلاقة الموجودة بين كل من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، وبين ارتباط هذين الدفترين بالقوائم المالية من ناحية أخرى.
- ٦- هل يمكن القول أن إصطلاح مدين يعنى زيادة، وإصلاح دائن يعنى نقص؟ اشرح واذكر بعض الأمثلة التى تبرر وجهة نظرك.
- ٧- ماذا يعنى نظام القيد المزدوج فى المحاسبة؟
- ٨- اشرح المقصود بكل عبارة من العبارات التالية :
  - أ - الرصيد الدائن.
  - ب- الجانب المدين من الحساب.
  - ج- الجانب الدائن من الحساب.
  - د - الرصيد المدين.
  - هـ- ميزان المراجعة بالجميع
- ٩- بين أى جانب من الحساب يتأثر بكل عملية من العمليات التالية.  
وحدد ما إذا كانت هناك نقص أو زيادة فى الحساب :
  - أ - قيد مدين فى حساب النقدية بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.
  - ب- قيد مدين فى حساب الدائنين بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه.
  - ج- قيد دائن فى حساب المدينين بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.
- ١٠- حدد بالنسبة لكل عملية من العمليات التالية ما إذا كان الحساب الموضوع بين

قوسين سيكون مدينأ أو دائئاً:

- أ - شراء أثاث على الحساب والتعهد بالدفع خلال شهر (حساب الدائئين).
  - ب- شراء أراضى على الحساب (النقدية).
  - ج- بيع بعض الأثاث القديم (حساب الأثاث).
  - د - الحصول على قرض من البنك بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه (حساب النقدية).
  - هـ- إيداع رأس مال المنشأة بأحد البنوك (حساب رأس المال).
- ١١- ماهى الأشكال الرئيسية لحسابات دفتر الأستاذ ؟ - اشرح الفروق بينها.
- ١٢- بين ما إذا كان كل عنصر من العناصر التالية يعتبر من الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية، وبين الرصيد (مدين - دائن) الذى ينبغى أن يظهر فى كل منها:
- أ - الأثاث والتركيبات.
  - ب- حساب رأس للمال.
  - ج- الكمبيالات المستحقة على العملاء.
  - د - الكمبيالات المستحقة للموردين.
  - هـ- النقدية.
  - و - الأراضى.
  - ز - السيارات.
  - ح - الأجور المستحقة.
- ١٣- قارن ووضح أهمية كل من دفترى اليومية العامة والأستاذ.
- ١٤- ماهو المقصود بالقيد المركب.
- ١٥- بين أهمية ميزان المراجعة، وماهى أنواعه.
- ١٦- اشرح الأخطاء التى لايمكن أن يكتشفها توازن ميزان المراجعة.
- ١٧- بين أوجه الخطأ أو الصواب فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :
- يستخدم الحساب كوسيلة لتسجيل العناصر المدينه والدائنه التى تترتب على عمليات المشروع.
  - بعض مفهوم المدين والدائن فى المحاسبة مع المفهوم الدارج لهذين الإصطلاحين.
  - لا يوجد ما يسمى بالرصيد الطبيعى للحساب.
  - لايرتبط الرصيد الطبيعى للحساب بإمكان ظهوره فى الميزانية العمومية.

- الزيادة فى حسابات الإلتزامات تكون عادة مدينة مثل الزيادة فى الأصول
- النقص فى الأصول يكون دائماً مدينةاً.
- تكون الزيادة فى حقوق الملكية دائماً مدينة والنقص فيها دائماً.
- حصول المنشأة على قرض يعنى نقص الأصول وزيادة حقوق الملكية.
- قيام المنشأة بشراء أراضى ومبائى يعنى الحصول على أصول مقابل زيادة حقوق الملكية.
- بيع أصول على الحساب معناه نقص الأصول والإلتزامات.
- تحصيل بعض المبالغ المستحقة على العملاء (المدينين) معناه زيادة الأصول ونقص الإلتزامات.
- لا يختلف الحساب الذى يأخذ شكل حرف T عن الحساب الذى يوضح الرصيد المستمر.
- لا تخضع الحسابات الموجودة فى دفتر الأستاذ لترتيب معين.
- لا يحقق استخدام دفتر اليومية أى مزايًا للمشروع.
- ١٨- علق على كل عبارة من العبارات التالية مبيناً أوجه الخطأ أو الصواب فى كل منها فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد:
- الوحدة التنظيمية فى دفتر اليومية هى الحساب بينما الوحدة فى دفتر الأستاذ هى العملية.
- تسبق عملية التسجيل المحاسبى عملية الترحيل وإعداد القوائم المالية.
- لا يربط دفتر اليومية بـ دفتر الأستاذ.
- لا يحقق استخدام ميزان المراجعة أى منافع للمحاسبين طالما أنه لا يكشف عن جميع أخطاء التسجيل والترحيل.
- يعتبر ميزان المراجعة من القوائم المالية المنشورة.
- هناك بعض الأخطاء التى لا يكتشفها توازن ميزان المراجعة.
- بفرض أن حساب الأثاث وضع فى الجانب الدائن من الميزان ورصيده يبلغ ٤٥٠٠ جنيه، فإن الفرق فى جانبى ميزان المراجعة سيكون ٤٥٠٠ جنيه.
- إذا كان هناك خطأ فى نقل أحد الأرصدة المدينة بمبلغ ١٢٧ بدلا من ١٧٢ فإن الفرق بين جانبى الميزان سيكون ٤٥ جنيه.
- إغفال عملية بالكامل من التسجيل والترحيل يترتب عليه عدم توازن جانبى ميزان المراجعة.
- ترحيل مبلغ مدين فى أحد حسابات الأصول إلى حساب آخر يؤدي إلى عدم توازن جانبى ميزان المراجعة.



## ثانيا : تطبيقات عملية :

### التطبيق الأول :

حل كل عملية من العمليات التالية وبين الحسابات التي ستزيد وتلك التي ستتناقص وبين كيفية إثبات الزيادة والحساب المدين والحساب الدائن بالنسبة لكل عملية :

- ١- في أول يناير سنة ١٩٩٩ بدأ حسام حسن أعماله بإيداع مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية نقدا كراس مال للمشروع.
- ٢- في ١٩٩٩/١/٥ إشتري حسام حسن أراضي بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنية ومباني بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنية، وقد سدد من قيمة تلك المباني والأراضي ٤٠٠٠٠ جنية نقدا وحرر بالباقي كميالة تستحق بعد ثلاثة شهور.
- ٣- في ١٩٩٩/١/١٠ إشتري حسام حسن أثاث وتجهيزات من محلات أيمن شوقي بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنية على أن تسدد القيمة في نهاية شهر يناير ١٩٩٩.
- ٤- في ١٩٩٩/١/١٥ أعيد بعض الأثاث المشتري من محلات أيمن شوقي نظراً لعدم ملائمته، وقد بلغت قيمة الأثاث المردود ٦٠٠٠ جنية.

### التطبيق الثاني :

توضح الحسابات التالية الست عمليات الأولى التي قامت بها منشأة الياسمين المؤسسة حديثاً :

الأثاث		التقديرة	
	(٤) ١٠٠٠٠	(٢) ١٠٠٠٠	(١) ٦٠٠٠٠
		(٣) ٥٠٠٠	
		(٥) ٣٠٠٠	
		(٦) ١٠٠٠٠	
المباني		السيارات	
	(٣) ٤٠٠٠٠		(٥) ١٥٠٠٠

الأراضي		أوراق الدفع	
(٢) ٢٠٠٠٠		(٣) ٣٥٠٠٠	
		(٥) ١٢٠٠٠	
الدائنين		رأس مال سعيد	
(٤) ١٠٠٠٠	(٦) ١٠٠٠٠	(١) ٦٠٠٠٠	

والمطلوب أن تحدد بالنسبة لكل عملية من العمليات السابقة نوع الحسابات التي تأثرت بها (أصول، إلتزامات، أو حقوق ملكية) وما إذا كان الحساب قد زاد أو نقص - نظم إيجابتك باستخدام الشكل التالي :

الحسابات المدينة		الحسابات الدائنة		العملية
نوع الحساب	الزيادة أو النقص	نوع الحساب	الزيادة أو النقص	
أصل	زيادة	حقوق الملكية	زيادة	(١)

التطبيق الثالث :

- فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها منشأة الخطيب خلال شهر مايو سنة ١٩٩٩ :
- ١- في أول مايو ١٩٩٩ بدأ الخطيب نشاطه التجاري برأس مال قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه سدها نقداً.
  - ٢- في ١٠ مايو ١٩٩٩ اشترت المنشأة قطعة أرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه سددته نقداً.
  - ٣- في ١٥ مايو ١٩٩٩ اشترت المنشأة مبنى سابق التجهيز بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه سددت منه ١٦٠٠٠ نقداً والباقي يستحق خلال ثلاثة شهور.
  - ٤- في ٢٠ مايو ١٩٩٩ اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه مقابل التوقيع على كمبيالة تستحق بعد ستة شهور.

٥- في ٣٠ مايو سددت المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ من الإلتزام الخاص بشراء المبنى.

المطلوب :

تسجيل العمليات السابقة في حسابات دفتر الأستاذ التي تأخذ شكل حرف T مع إعطاء كل عملية الرقم الخاص بها بجوار المبلغ.

التطبيق الرابع :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها منشأة حسن شحاته التجارية خلال شهر يونيو ١٩٩٩

- ١- اشترت المنشأة يوم ١٩٩٩/٦/١٠ أراضى بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه سددت منها ٢٠٠٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق بعد ثلاثة شهور مقابل التوقيع على كميالة للبائع.
- ٢- اشترت المنشأة مبنى جاهز بمبلغ ١٥٠٠٠ سددته نقداً في يوم ١٩٩٩/٦/١٥.
- ٣- حصلت المنشأة على قرض من البنك بمبلغ ٤٠٠٠٠ يستحق الدفع بعد سنة بفائدة ٧.١٥٪.
- ٤- في يوم ١٩٩٩/٦/٢٠ باعت المنشأة نصف الأراضى التي اشترتها بدون ربح أو خسارة وقد تم الإتفاق على سداد لمن البيع خلال شهر.

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة في دفتر اليومية العامة وترحيلها إلى حسابات الأستاذ الخاصة بها، وإعداد ميزان المراجعة.

التطبيق الخامس :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها منشأة رضا عبد العال للإتجار في الأدوات الرياضية :

- ١- في ١٩٩٩/١٠/١ بدأ رضا أعماله بإيداع مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ببنك الاسكندرية ك رأس مال للمشروع.
- ٢- في ١٩٩٩/١٠/١٠ قام رضا بتأجير مبنى مقابل سداد ١٠٠٠ جنيه في نهاية كل شهر.
- ٣- في ١٩٩٩/١٠/١٥ اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من مؤسسة جعفر وسددت القيمة بشيك.
- ٤- في ١٩٩٩/١٠/٢٠ قامت المنشأة بشراء سيارة توزيع بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه سددت نصف الثمن بشيك والباقي مقابل التوقيع على كميالة تستحق الدفع بعد ثلاثة شهور.
- ٥- في ١٩٩٩/١٠/٢٥ سحب رضا من المنشأة مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه من رأس المال نظراً لعدم الحاجة إليه.

والمطلوب :

إثبات العمليات السابقة في دفتر اليومية وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة.

## التطبيق السادس :

فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفاتر منشأة حسام التجارية في

١٩٩٩/١٢/٣١.

سيارات توزيع	٢٥٠٠٠
آلات كتابة وحاسبة	٢٠٠٠٠
أثاث وتركيبات	١٥٠٠٠
مبانى	٤٠٠٠٠
أراضى	٦٠٠٠٠
أوراق دفع مستحقة	٣٠٠٠٠
قرض من البنك	٧٠٠٠٠
أوراق قبض مستحقة	٥٠٠٠٠
مهمات مكتبية	٥٠٠٠
أجور مستحقة	٦٠٠٠
رأس المال	١٢٠٠٠٠
دائـنـون	٧٠٠٠٠
عملاء	٤٠٠٠٠
نقدية	٢٢

المطلوب :

إعداد ميزان المراجعة وتحديد قيمة رصيد النقدية بالمنشأة.

## التطبيق السابع :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها منشأة الياسمين الفردية خلال شهر ديسمبر ١٩٩٩ :

- ١- في ٩٩/١٢/١ أودع شادى (صاحب المنشأة) مبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنية فى خزينة المشروع كرأس مال لبدء المشروع لنشاطه.
- ٢- ٩٩/١٢/٢ قامت المنشأة بشراء سيارة بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنية نقداً.
- ٣- في ٩٩/١٢/٥ قامت المنشأة بشراء أثاث من شركة الزهور بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية سددت نصفه نقداً والنصف الآخر على الحساب.
- ٤- في ٩٩/١٢/١٠ تم سداد ٣٠٠٠٠ جنية لشركة الزهور.
- ٥- في ٩٩/١٢/٢٠ قامت ببيع نصف الأثاث نقداً بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنية ولعدم الإحتياج إليه.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية العامة اللازمة لإثبات العمليات السابقة وترحيلها إلى حسابات الأستاذ العام وإعداد ميزان المراجعة فى ٩٩/١٢/٣١.

#### التطبيق الثامن :

فيمايلى الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ لوكالة ياسمين للإعلان:

وقد قام المشروع بالعمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٩٩ :

- ١- تم زيادة رأس المال بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه قام الملك بسدادها نقداً.
- ٢- تم الحصول على قرض من بنك القاهرة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً يستحق السداد بقيمة ٣ سنوات.
- ٣- تم شراء أثاث على الحساب بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.
- ٤- بلغت المسحوبات النقدية للمالك خلال يناير ١٩٩٩، ١٠٠٠ جنيه نقداً.
- ٥- بلغت قيمة الإعلانات التى قام المشروع بأدائها لعملائه خلال شهرى يناير ١٩٠٠٠ جنيه تم تحصيل ١٢٠٠٠ منها نقداً والباقى مازال مستحق على العملاء.

- ٦- تم شراء أثاث بمبلغ ٩٠٠٠ تم سداد ٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقى على الحساب.
- ٧- تم تحصيل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه من العملاء.
- ٨- تم سداد مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه للدائون.
- ٩- تم سداد المصروفات الآتية والتى تخص شهر يناير ١٩٩٩، ٩٥٠٠ أجور ومرتبات، ٥٠٠٠ إيجار.
- ١٠- تم بيع ١/٢ الأراضى على الحساب بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه نظراً لعدم الحاجة إليها.

المطلوب :

- ١- قيود اليومية العامة اللازمة لتسجيل العمليات السابقة التى تمت فى شهر يناير ١٩٩٩.
- ٢- الترحيل لحسابات الأستاذ العام.
- ٣- ميزان المراجعة بالأرصدة فى ١٩٩٩/١/٣١.



## الفصل السادس

### في

### تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات

### وتحديد الربح الدوري للمشروع

٩ - مقدمة :

عرضنا في الفصل السابق لتسجيل العمليات المتعلقة بتكوين المشروع والحصول على أصوله، أى العمليات التى يترتب عليها تغيير فى المركز المالى للمشروع، وتغيير فى شكل الأصول وتحمل الإلتزامات، ولم نتعرض لباقي عمليات المشروع وخاصة العمليات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات. وسيخصص هذا الفصل بصفة أساسية لمناقشة تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى السجلات المحاسبية وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ، والوصول إلى ميزان المراجعة، وذلك لإستكمال المناقشة الواردة فى الفصل السابق. ولكنه من الملائم أن نتعرض قبل مناقشة إجراءات التسجيل والترحيل لبعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بتحديد الربح وفكرة مقابلة الإيرادات والمصروفات، ولهذا سنعرض فى بداية هذا الفصل لمفهوم الربح والإيرادات والمصروفات والمقابلة بينهم، ويطهروهم بالفتترات الزمنية. وبعد تحديد المفاهيم الأساسية للربح والإيرادات والمصروفات سنعرض لإجراءات تسجيل مختلف عناصر الإيرادات والمصروفات من الناحية المحاسبية، وسنبين قواعد تحديد المدين والدائن لمختلف عناصر الإيرادات والمصروفات ونبين حسابات دفتر الأستاذ المتعلقة بها. وسنستخدم فى عرض هذا الموضوع نفس المثال الخاص بمنشأة يامر العقارية، والذي سبق إستخدامه فى توضيح تأثير العمليات المختلفة على المعادلة المحاسبية، وذلك بعد إضافة بعض عمليات الإيرادات والمصروفات عليه لإستكمال عرض الموضوع. ويساعد إستخدام هذا المثال فى

هذا الفصل أيضا على ربط جميع المعلومات الموجودة في هذا الباب ببعضها، ويسهل في تصورنا من فهم عملية التسجيل المحاسبى، نظراً لأنه يربطها بما تحدثه العمليات من تأثير على المعادلة المحاسبية، والتغيرات التى تحدث فى عناصر الميزانية العمومية.

وحتى نستكمل مناقشة موضوع المصروفات لابد من التعرض بصورة مبسطة لإهلاك الأصول باعتباره أحد عناصر المصروفات، ونبين كيفية تسجيله محاسبيا. وبعد ذلك نعرض لقائمة الربح ونبين كيفية ارتباطها بقائمة المركز المالى، ونوضح قيود الإقفال المختلفة المتعلقة بحسابات الإيرادات والمصروفات، ثم نبين كيفية التصرف فى الربح الصافى فى نهاية السنة المالية.

وستعرض فى نهاية الفصل لمثال تطبيقى يساعد على فهم المعلومات الواردة فيه، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

## ٢- مفهوم الربح وكيفية مقابلة الإيرادات بالمصروفات :

يعتبر تحقيق الربح أحد الأهداف الرئيسية لمختلف أنواع المشروعات التجارية والصناعية، ويمثل الربح زيادة حقوق الملكية الناتجة عن عمليات المشروع. ويطلق إصطلاح الخسارة كمفهوم عكسى لمفهوم الربح، وتتمثل فى النقص فى حقوق الملكية الناتج عن عمليات المشروع. ويعتبر الربح مؤشراً أساسياً لاستمرار وبقاء المشروع فى مزاولة نشاطه التجارى والصناعى، ذلك لأن الاخفاق فى تحقيق مستوى مقبول من الربح قد يؤدى إلى توقف المشروع عن مزاولة نشاطه، والاتجاه إلى مجالات أخرى للنشاط.

ويؤدى تحقيق الربح عادة إلى زيادة أصول المشروع وزيادة حقوق الملكية، فقد سبق أن أوضحنا أن المعادلة المحاسبية هى :

$$\text{الأصول} = \text{الإلتزامات} + \text{حقوق الملكية}$$



وبناء على تلك المعادلة والتي سبق أن عرضنا لها بالتفصيل فى الفصل الثالث من هذا الكتاب فإن أى زيادة فى الأصول لابد أن يقابلها زيادة مماثلة فى جانب الالتزامات أو حقوق الملكية، فعلى سبيل المثال يؤدي الإقتراس من البنوك إلى زيادة الأصول وزيادة الالتزامات، وتحقيق الربح يؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة حقوق الملكية.

والأرباح التي يحققها المشروع إما أن تظل موجودة بالمشروع لدعم مركزه المالى وتمويل التوسعات فيه، أو قد يقوم أصحاب المشروع بسحب تلك الأرباح من المشروع واستخدامها فى أغراض أخرى. ويرجع السبب فى كبر حجم كثير من المشروعات إلى الإحتفاظ بالأرباح فى تلك المشروعات واستثمارها فى توسيع أعمالها. وتساعد الأرباح التي تحققها المشروعات من الناحية الاقتصادية على توجيه تخصيص الموارد على أوجه الإستخدام التي تحقق أقصى عائد (أقصى ربح) وذلك فى حالات الاقتصاد الحر. ففى حالة زيادة الطلب على سلعة معينة عن عرض هذه السلعة فإن السعر سيتجه إلى الإرتفاع، وبالتالي ستزيد المشروعات العاملة فى مجال إنتاج وبيع هذه السلعة، وهذه الزيادة فى الأرباح تؤدي إلى جذب استثمارات جديدة إلى هذا المجال الصناعى أو التجارى، وبالتالي سيتدفق رأس المال على الاستثمار فى هذا المجال المربح. ويحدث العكس بطبيعة الحال فى حالة زيادة العرض عن الطلب، الأمر الذى يؤدي إلى إنخفاض السعر وانخفاض الربح وبالتالي سحب استثمارات من هذا المجال وتوجيهها إلى مجالات إستخدام أخرى.

وطالما أن الربح يعتبر هدفاً رئيسياً لمختلف أنواع المشروعات التجارية والصناعية، وأن الربح يساعد فى عملية تخصيص الموارد، فإنه من الضرورى أن يقوم النظام المحاسبى بتوفير بيانات ملائمة توضح مدى ربحية المشروعات المختلفة كما سبق أن بينا فى الباب الأول من هذا الكتاب. ويعرف الربح من الناحية الإقتصادية بأنه مقدار التحسن الذى طرأ على المركز المالى للمشروع

من فترة محاسبية إلى أخرى، أو مقدار الزيادة التى حدثت فى الذمة المالية للمشروع، أو مقدار الأصول التى يمكن سحبها من المشروع فى نهاية فترة محاسبية معينة، مع ترك المشروع فى نفس الوضع الذى كان عليه فى أول تلك الفترة المحاسبية. وفى حقيقة الأمر فإن تحديد مقدار التحسن الذى طرأ على المركز المالى للمشروع بالأسلوب الاقتصادى أمر يخضع لكثير من الحكم الشخصى ولا يمكن قياسه بموضوعية كافية. إن تحديد الربح بالأسلوب الاقتصادى يقتضى تحديد المركز المالى للمشروع فى أول الفترة المحاسبية، وتحديد ذلك المركز فى نهاية الفترة وإيجاد الفرق بين المركزين فيكون هو الربح بالمفهوم الاقتصادى. ويدخل فى قياس الربح بهذه الصورة أى زيادة طرأت على قيم الأصول سواء كانت ناتجة عن عمليات المشروع أو لم تكن كذلك، وهذا يعد القياس الاقتصادى عن الموضوعية التى يتمسك بها كتاب المحاسبة ويعتبرونها من المبادئ الأساسية للمحاسبة المالية.

ونظراً لتمسك المحاسبين بمبدأ الموضوعية فإنهم ينظرون إلى عمليات المشروع الفعلية وذلك لتوفير دليل موضوعى على أن المشروع يحقق ربح. فعلى سبيل المثال إذا اشترى المشروع بضاعة بمبلغ ٦٠٠ جنيه وباعها فوراً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نقداً فإنه سيتوافر فى هذه الحالة دليل موضوعى على أن المشروع حقق ربحاً قدره ٤٠٠ جنيه. ويستخدم المحاسبون اصطلاح الربح الصافى أو صافى الربح عادة للتعبير عن زيادة الإيرادات التى تمثل زيادة الأصول نتيجة بيع السلعة أو تأدية الخدمة عن تكلفة السلعة أو الخدمة المؤداة خلال نفس الفترة. وبناء على ذلك فإنه لتحديد صافى الربح لابد من تحديد الإيرادات ثم بعد ذلك تحديد تكاليف السلع والخدمات المرتبطة بتحقيق تلك الإيرادات.

وقد سبق أن عرفنا الإيرادات فى الفصل الثالث من هذا الكتاب، وقلنا أن

الإيرادات تمثل الزيادة فى الأصول (التدفق النقدى الداخلى) أو الزيادة فى الأرصدة القابلة للتحويل الناتجة عن عمليات المشروع التى تحدد وتقاس وفق مبادئ المحاسبة المقبولة. وقد تكون الإيرادات فى بعض الحالات فى صورة تخفيض إجمالى فى الإلتزامات مثل حصول المنشأة على خصم على أحد الأرصدة الدائنة المستحقة عليها. ويؤدى تدفق الإيرادات إلى زيادة حقوق الملكية ذلك لأن تلك الإيرادات فى معظم الحالات تكون عبارة عن زيادة أصول (نقدية + عملاء) ومع بقاء الإلتزامات على ما هى عليه فإنه لايد من زيادة حقوق الملكية. وبناء على هذا التحليل فإنه يمكن القول أن الإيرادات هى بمثابة الزيادة الإجمالية فى حقوق الملكية الناشئة عن عمليات المشروع. وتجدر الإشارة إلى أنه ليس كل زيادة فى حقوق الملكية تعتبر إيرادات، ذلك لأن حقوق الملكية قد تزداد عن طريق قيام أصحاب المشروع باستثمارات جديدة.

ويتوقف شكل الإيرادات على نوع المنشأة فمثلا فى منشأة تجارية يتمثل الإيراد الأساسى للمنشأة فيما تقوم به من مبيعات، وفى منشأة للقيام بأعمال الوساطة يتمثل الإيراد الرئيسى فيما تحصل عليه المنشأة من عمولة. وفى مسرح أو سينما يكون الإيراد هو المحصل من بيع تذاكر الدخول. وفى عيادة طبيب يكون الإيراد هو الأتعاب التى يحصل عليها الطبيب مقابل علاج المرضى.

ويجرى العرف المحاسبى على إثبات الإيرادات محاسبياً عند تقديم الخدمات إلى العملاء أو عند إتمام واقعة التبادل، أى بعبارة أخرى عند شحن البضاعة المباعة إلى العملاء. ويعادل الإيراد فى هذه الحالة مقدار النقدية المستلمة والحسابات القابلة للتحويل المستحقة على العملاء نتيجة عملية البيع. وبناء عليه فإنه يمكن القول أن نقطة البيع هى النقطة الزمنية التى يتحقق عندها الإيراد بالنسبة للمنشآت التجارية والصناعية، وذلك بغض النظر عما إذا

كان العميل قد قام بالسداد نقداً أو وعد بالسداد بعد فترة من الزمن طالما أنه قادر على السداد. فيفرض أن أحد المشروعات قد بدأ أعماله خلال شهر يناير سنة ١٩٩٩ وقد بلغت مبيعاته المحصلة نقداً ١٥٠٠٠ جنيه، والمبيعات على الحساب ٢٥٠٠٠ جنيه ويتوقع تحصيلها خلال شهر فبراير سنة ١٩٩٩، فإن إيرادات شهر يناير سنة ١٩٩٩ ستكون ٤٠٠٠٠ جنيه. وهى عبارة عن النقدية المستلمة والمتوقع إستلامها من مبيعات شهر يناير سنة ١٩٩٩. وتجدر الإشارة إلى أنه عند تحصيل الحسابات المستحقة على العملاء خلال شهر فبراير سنة ١٩٩٩ فإنها لا تدرج كمبيعات خلال هذا الشهر. إن عملية تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء هى بمثابة عملية تغيير فى شكل الأصول ذلك لأنه يترتب عليها زيادة النقدية، ونقص أصل آخر هو العملاء مع بقاء مجموع الأصول كما هو، وبناء عليه فإنه لن يترتب على عملية التحصيل أى تغيير فى الإلتزامات أو حقوق الملكية.

ومن ناحية أخرى فإن المصروفات هى عبارة عن تكلفة السلع والخدمات المستنفذة فى سبيل الحصول على الإيرادات. ومن الأمثلة على ذلك أجور ومرتبات العاملين ومصروفات الإعلان، ومصاريف التليفونات والمياه والكهرباء، وإهلاك المباني والمعدات. وجميع هذه العناصر تشترك فى أنها تكون عناصر ضرورية للحصول على إيرادات المشروع. وتعتبر المصروفات بمثابة تكاليف مستنفذة فى سبيل تحقيق الإيرادات. وتؤدى المصروفات إلى نقص فى حقوق الملكية، أى أنها تمثل العامل السالب فى معادلة الربح، والإيراد هو العامل الموجب فى تلك المعادلة. إن المصروفات الخاصة بفترة زمنية معينة تتحملها المنشأة من أجل تحقيق إيرادات تلك الفترة، فأجور عمال شهر يوليو ترتبط بإيرادات شهر يوليو ومن ثم ينبغى أن تعامل كمصروفات لهذا الشهر حتى ولو لم تكن تلك الأجور قد سددت فعلاً للعاملين خلال هذا الشهر. وتجدر الإشارة من ناحية أخرى إلى أنه ليس كل مبلغ مدفوع يمثل مصروفات فورية، وذلك كما هو الحال عند شراء مبنى أو شراء بضاعة لبيعها للعملاء بعد فترة

و قيام صاحب المشروع بسحب مبلغ نقدى من مشروعه لإستخدامه فى أغراض شخصية، أو سداد التزام مستحق على المنشأة. إن جميع تلك المدفوعات لاتمثل مصروفات. وللحكم على ما إذا كان عنصر المدفوعات يمثل مصروفات أم لا فانه ينبغى الإجابة على السؤالين التاليين :

١- هل عنصر المدفوعات قد حدث من أجل تحقيق إيراد فى الفترة المحاسبية الحالية ؟

٢- هل هذا العنصر يؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية ؟

فإذا كانت الإجابة على هذين السؤالين بنعم فإن عنصر المدفوعات سيكون مصروفًا. ويلاحظ أن المسحوبات التى يقوم بها صاحب المشروع تتشابه مع المصروفات فى أنها تؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية، ولكنها تختلف عنها فى ناحية أخرى، وهى أن المصروفات تتم بهدف تحقيق الإيراد، أما المسحوبات فلا تتم بقصد تحقيق هذا الهدف. فمالك المشروع قد يقوم فى أى وقت بزيادة إستثماراته فى المشروع أو تخفيض تلك الإستثمارات. ويمكن النظر إلى هاتين العمليتين (زيادة الاستثمارات وتخفيضها) على أنهما عمليتين عكسيتين، فالاستثمار فى المشروع لايمثل إيراد والمسحوبات لاتمثل مصروفات، وتؤثر عمليات زيادة الاستثمارات فى المشروع وتخفيضها على حسابات الميزانية العمومية وليس لها علاقة بحساب النتيجة (قائمة الربح).

ويجرى العرف المحاسبى فى المشروعات الفردية على أن يكون هناك حساباً للمسحوبات يحول إليه جميع المسحوبات التى يقوم بها صاحب المشروع خلال الفترة المحاسبية، وذلك للمحافظة على الاستثمارات الأصلية فى المشروع كما هى دون تغيير خلال الفترة المحاسبية. ويحمل حساب المسحوبات بالمسحوبات النقدية ومسحوبات البضاعة التى يقوم بها صاحب المشروع، وذلك كما لو قام صاحب متجر ملابس بسحب بعض الملابس من متجره لإستخدامه الشخصى.

وبلاحظ هنا أن حساب المسحوبات يحمل بتكلفة تلك البضاعة فقط، لأنه ليس معقولاً أن يكسب صاحب المشروع من نفسه. كما يحمل حساب المسحوبات بأى مدفوعات أخرى يقوم بها المشروع نيابة عن صاحب المشروع، كما لو قام المشروع بسداد فاتورة التليفون الخاصة بمنزل صاحب المشروع.

وقد سبق أن أوضحنا أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يعتبر من المبادئ المحاسبية المقبولة فى سبيل الوصول إلى صافى الربح. ويشير إصطلاح المقابلة إلى العلاقة الوثيقة بين مصروفات معينة والإيراد المحقق نتيجة حدوث تلك المصروفات. فبفرض أن منشأة يأسر العقارية حققت إيراداً فى شكل عمولات نتيجة عمليات الوساطة فى بيع وشراء العقارات قدره ١٥٠٠٠ جنيه خلال فترة زمنية معينة، ويتطلب تحقيق هذا الإيراد القيام بالكثير من المكالمات التليفونية لتسهيل عملية البيع والشراء وقد بلغت قيمة فواتير التليفون خلال تلك الفترة ١٠٠٠ جنيه. وبناء عليه فإن مصروف التليفونات يكون ذو علاقة وثيقة بالإيراد المحقق، ومن ثم ينبغى إستزاله مع باقى المصروفات التشغيلية الأخرى مثل مصروفات الإعلان ومرتبات المساعدين عند تحديد الربح الصافى للمنشأة عن تلك الفترة المحاسبية.

ويعتبر التوقيت عاملاً هاماً فى عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات. إن المصروفات تحدث من أجل إنتاج الإيرادات، ومصروفات السنة ترتبط بإيرادات نفس السنة (أو الفترة المحاسبية). ونحن فى المحاسبة لانقابل مصروفات هذا العام مع مبيعات العام الماضى بسبب عدم وجود علاقة بينهما. ويتطلب التطبيق السليم لمبدأ المقابلة والقياس الدقيق للربح لكل فترة محاسبية التعرف على الإيراد وإثباته عندما يصبح هذا الإيراد مكتسباً، وإثبات المصروفات خلال الفترة المتعلقة بها تلك المصروفات بصرف النظر عن واقعة التحصيل أو السداد الخاصة بكل منهما.

وفى ظل معايير المحاسبة المصرية والدولية، يتعامل المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٨)، مع صافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية. كما يتعامل المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٨)، مع الإيراد، وتعالج المعايير المصرية والدولية الأخرى عناصر الإيرادات والمصروفات.

### ٣- ربط الإيرادات والمصروفات بالفترات الزمنية :

سبق أن ذكرنا أن الميزانية العمومية توضح المركز المالى للمشروع فى لحظة معينة، أما قائمة الربح (حساب النتيجة) فتوضح نتائج أعمال المشروع خلال فترة زمنية معينة، وفى حقيقة الأمر فإن مفهوم الربح لا يكون له معنى إلا إذا إرتبط بفترة زمنية معينة. فعلى سبيل المثال، إذا قلنا أن أحد المشروعات حقق ربحاً صافياً قدره ١٠٠٠٠ جنيه، فإن هذه العبارة لا تكون واضحة تماماً، وإنما يتطلب الأمر ربط هذا الربح المحقق بالفترة الزمنية التى تحقق خلالها هذا الربح، كأن يقال أن المشروع حقق ربحاً صافياً قدره ١٠٠٠٠ جنيه خلال شهر أو سنة أو أى فترة أخرى.

ويجرى العرف المحاسبى على تقسيم حياة المشروع إلى فترات قصيرة تعرف باسم الفترة المحاسبية وهى عادة سنة، وتقوم المشروعات بإعداد حسابات ختامية سنوية. وتقوم المشروعات الناجحة بإعداد قوائم داخل ربع سنوية أو شهرية. إن إدارة المشروع تريد أن تعرف من شهر إلى آخر ما إذا كان الإيراد يزيد أو ينخفض، وما إذا كانت المصروفات فى المستوى المتوقع لها أم لا. وتقوم الإدارة الناجحة عادة ببعض المقارنات الشهرية بالنسبة للربح فهى تقارن صافى ربح الشهر الحالى مع ربح الشهر السابق، وربح الشهر الحالى مع ربح نفس الشهر من العام الماضى، أو تقارن الربح الفعلى مع الربح المخطط أو المتوقع، وذلك فى محاولة لتحسين الأرباح وتحقيق أهداف المشروع.

ويشير إصطلاح الفترة المحاسبية إلى البعد الزمني الذي تغطيه الحسابات الختامية (قائمة الربح) وهي يمكن أن تكون شهر أو ربع سنة أو نصف سنة أو سنة كاملة. وتغطي كثير من قوائم الربح في المنشآت الفردية عادة سنة ميلادية تنتهى عادة فى ٣١ ديسمبر من كل عام. وليس من الضروري بحال من الأحوال أن تنتهى السنة المالية للمشروع فى ٣١ ديسمبر من كل عام إنما يمكن إختيار أى تاريخ آخر لنهاية السنة المالية يكون أكثر ملائمة لأعمال المشروع. ويحدد هذا التاريخ الملائم عادة بالنظر إلى حجم البضاعة المخزونة لدى المشروع، فإنه يكون ملائماً إنتهاء السنة المالية فى التاريخ الذى يصل فيه مخزون البضاعة إلى أدنى حد ممكن، وذلك للتخفيف من أعباء جرد المخزون والتحقق من وجوده وهى من الأمور الهامة عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية. وتجدر الإشارة إلى أن السنة المالية لشركات قطاع الأعمال العام فى مصر تنتهى فى الوقت الحاضر فى ٣٠ يونيو من كل عام، وذلك لربط حسابات تلك الشركات بالموازنة العامة للدولة التى تنتهى فى هذا التاريخ أيضاً.

ويلاحظ أن تشغيل أى مشروع ينطوى على تدفق لانهائى من العمليات، وكثير من تلك العمليات يبدأ فى فترة زمنية معينة ولكنه يؤثر على عدة فترات تالية. فعلى سبيل المثال تعد بوالص التأمين لتغطي فترة طويلة هى عادة ٣٦ شهر (ثلاث سنوات) فى هذه الحالة يتطلب تخصيص تكاليف التأمين على الفترات المستفيدة منها تحديد تكلفة التأمين الشهرية، فإذا كان مبلغ التأمين ٣٦٠ جنيه، فإن مصروف التأمين الشهرى سيكون ١٠ جنيه. وهناك بعض العمليات التى يمكن تقسيمها بدقة على الفترات المستفيدة منها كما هو الحال بالنسبة لتكاليف التأمين. إن قيام المشروع بشراء مبنى أو شراء بعض الأثاث أو المعدات أو السيارات هى عمليات إقتناء أصول بقصد الحصول منها على خدمات ومنافع خلال فترة طويلة من الزمن. ولايستطيع أى شخص أن



يحدد بدقة تامة عدد السنوات أو الفترات التى سيحصل فيها المشروع على خدمات من تلك الأصول، إن تحديد الحياة الإنتاجية لهذه الأصول طويلة الأجل يكون من الأمور الصعبة، والتى يلعب التقدير والخبرة الشخصية فيها دوراً كبيراً فى الحياة العملية. ورغم تلك الصعوبة، فإن قياس الربح الصافى الذى يحققه المشروع يتطلب تقدير الجزء من قيمة الأصل الذى ينبغى أن يحمل على إيرادات الفترة الحالية، أو تحديد الجزء من قيمة الأصل طويل الأجل المستنفذ فى سبيل تحقيق إيرادات الفترة الحالية. ونظراً لأن عملية تخصيص تكاليف الأصول على الفترات المحاسبية تنطوى على بعض العناصر التقديرية التى تلعب الخبرة العملية دوراً كبيراً فيها فإن رقم الربح الصافى الخاص بأى فترة زمنية خلال حياة المشروع سيكون بمثابة رقم تقريبى وليس رقماً محدداً بصفة قطعية مؤكدة. إن تحقيق الدقة التامة فى قياس ربح المشروع يتطلب كما سبق أن ذكرنا الانتظار حتى نهاية الحياة الإنتاجية للمشروع وتصفية أعماله، وتحديد ربحه بدقة بناء على ذلك. إنه لا بد من التوضيح بجزء من الدقة للوصول إلى نتائج أعمال المشروع فى وقت ملائم دون الانتظار حتى تصفية أعماله، بعد العديد من السنوات. وتجدر الإشارة فى هذا الصدد إلى أنه طالما أن المشروع مستمر فى أعماله فإن أى خطأ أو تقريب فى أى فترة محاسبية سيتم تصحيحه تلقائياً خلال الفترة أو الفترات التالية. إن المحاسبة تحاول الوصول إلى أفضل تقريب للربح الصافى الذى يحققه المشروع فى ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة والمطبقة بصفة متجانسة من فترة محاسبية إلى أخرى. وتعمل المنظمات المهنية التى تشرف على مهنة المحاسبة على توجيه المحاسبين وهم يصدد القيام بكثير من العناصر التقديرية التى يقومون بها بصدد قياس الربح وتصوير القوائم المالية للمشروعات المختلفة.

#### ٤- قواعد تحديد المدين والدائن للمصروفات والإيرادات :

سبق أن ذكرنا أن الإيرادات تمثل زيادة فى حقوق الملكية، والمصروفات هى بمثابة تخفيض فى حقوق الملكية. وتستخدم هذه العلاقة لوضع قواعد تحديد المدين والدائن بالنسبة للإيرادات والمصروفات. إن تسجيل الإيرادات

والمصرفوات يتطلب توسعاً بسيطاً فى قواعد تحديد المدين والدائن التى سبق عرضها فى الفصل السابق. وقد سبق أن ذكرنا أن قواعد معالجة الزيادة أو النقص فى حقوق الملكية هى :

تسجل الزيادة فى حقوق الملكية كعناصر دائنة.

يسجل النقص فى حقوق الملكية كعنصر مدين.

وينبغى توسيع تلك القاعدة لتغطى عناصر الإيرادات والمصرفوات، ذلك لأنه طالما أن الإيراد يمثل زيادة فى حقوق الملكية فإنه يسجل دائماً، وطالما أن المصرفوات تمثل نقصاً فى حقوق الملكية فإنها تسجل مدينة.

ونظراً لأن عمليات الإيرادات والمصرفوات تحدث بصفة مستمرة ومتكررة فى معظم أنواع المشروعات، فإنه من الضرورى تبويب وتصنيف هذه العناصر بصورة منتظمة. ويتحقق هذا التبويب عن طريق الإحتفاظ بحساب أستاذ مستقل لكل نوع رئيسى من الإيرادات والمصرفوات. فعلى سبيل المثال يحتفظ كل مشروع بحساب مستقل لمصرفوات الإعلان وحساب آخر لمصرفوات التليفون وحساب للأجور والمرتببات وحساب لمصرفوات الإيجار وحساب لمصرفوات إستهلاك الكهرباء وغير ذلك من الحسابات. وفى نهاية الفترة المحاسبية يوضح الحساب إجمالى المصاريف التى تمت خلال الفترة، ويكون رصيد كل حساب من هذه الحسابات عادة مدينة. ويظهر كل رصيد من تلك الأرصدة كمفردة من مفردات حساب النتيجة (قائمة الربح).

وتكون حسابات الإيرادات أقل عدداً من حسابات المصرفوات. فالمنشأة الصغيرة مثل منشأة ياسر العقارية المعروضة هنا سيكون لديها حساب واحد أو اثنين من الإيرادات مثل العمولة المكتسبة من عمليات شراء وبيع العقارات، والعمولة المكتسبة من أعمال الوساطة فى عمليات تأجير العقارات نيابة عن العملاء، وعمولة إدارة العقارات نيابة عن العملاء.

#### ٥- تسجيل عمليات الإيرادات والمصرفوات :

يبين فى الفصل السابق كيفية تسجيل العمليات الخاصة بتكوين منشأة ياسر العقارية والحصول على الأصول، وسنستمر فى متابعة هذا المثال ونوضح

كيفية تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات الخاصة به من الناحية المحاسبية. إن أى مشروع بعد أن يتم تكوينه وتهيئة موارده للعمل والإنتاج يبدأ فى تحمل بعض المصروفات، ويكتسب بعض الإيرادات. وقد سبق أن ذكرنا أن الهدف من تكوين منشأة يأسر العقارية هو القيام بأعمال الوساطة فى شراء وبيع العقارات فهى لا تقوم بالشراء أو البيع لنفسها، وهى تحصل مقابل القيام بأعمال الوساطة على عمولة من البائع قدرها ٧.٥ ٪ من ثمن بيع العقار المباع. وقد سبق أن بينا بعض عمليات الإيرادات والمصروفات التى قامت بها المنشأة وهى :

- ١- حصلت المنشأة فى ١٩٩٩/٢/٢٠ على عمولة قدرها ١٥٠٠٠ جنيه نتيجة بيع أحد العقارات لأحد العملاء، وقد تم تحصيل القيمة نقداً.
- ٢- فى ١٩٩٩/٢/٢٨ إكتسبت المنشأة عمولة قدرها ٢٤٠٠٠ جنيه نظير الوساطة فى بيع أحد العقارات، وقد تم الاتفاق مع البائع على تحصيل هذا المبلغ خلال أربعة شهور من تاريخ اتمام الصفقة.
- ٣- فى يوم ١٩٩٩/٣/٥ سددت المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً كمصاريف إعلان عن العقارات التى تقوم ببيعها لحساب عملائها.
- ٤- كان هناك مرتب مستحق للموظف الذى يعمل فى المنشأة فى نهاية شهر مارس قدره ٥٠٠ جنيه.
- ٥- فى أول إبريل سحب صاحب المنشأة مبلغ ٣٠٠٠ جنيه من المنشأة لإستخدامها فى أغراضه الشخصية.
- وبفرض أن المنشأة قامت بالعمليات الإضافية التالية المتعلقة بالإيرادات والمصروفات خلال شهر إبريل سنة ١٩٩٩.
- ٦- فى ١٥ إبريل سنة ١٩٩٩ وصل إلى المنشأة فاتورة إعلان فى الصحف عن بعض العقارات بلغت قيمتها ٢٠٠٠ جنيه وقد اتفق على سداد هذه الفاتورة فى نهاية شهر مايو سنة ١٩٩٩.
- ٧- عينت المنشأة أحد العمال للمساعدة فى أعمالها فى أول إبريل بمرتب قدره ١٠٠ جنيه شهرياً، وقد سددت المنشأة إجمالى المرتبات الخاصة بشهر إبريل (٦٠٠ جنيه) فى نهاية الشهر.

٨- فى نهاية الشهر تسلمت المنشأة فاتورة تليفون بمبلغ ١٥٠ جنيه مستحقة حتى ٣٠ ابريل سنة ١٩٩٩ ، على أن يتم سداد تلك القيمة فى ١٩٩٩/٥/١٥ .

٩- قررت المنشأة معالجة الفوائد المستحقة على القرض حتى نهاية شهر إبريل سنة ١٩٩٩ .

وسنقوم بتوضيح كيفية تسجيل العمليات السابقة من الناحية المحاسبية. ويلاحظ هنا أن كل عملية من تلك العمليات تؤثر على قائمة الربح وفى نفس الوقت تؤثر على بعض الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية. ويتسق هذا المنطق مع مناقشتنا السابقة الخاصة بتحديد مفهوم الإيرادات والمصروفات. إن تسجيل عمليات الإيرادات يترتب عليها زيادة الأصول المستلزمة مقابل الحصول على الإيراد (نقدية أو عملاء) وبالتالي فإن تلك الأصول ستجعل مدينة وسيكون حساب الإيراد دائئاً. وعند تسجيل عمليات المصروفات فإن حساب المصروف سيكون مدينة (سيجعل مدين) لأنه سيزيد بقيمة المصروف على أن يجعل أحد حسابات الميزانية (النقدية أو حساب إلترزام) دائئاً. وتطبيقاً لهذه القاعدة نوضح فيما يلى كيفية معالجة العمليات الخاصة بمنشأة باسر المقاربة حتى نهاية شهر ابريل سنة ١٩٩٩ :

العملية رقم (١) :

فى ١٩٩٩/٢/٢٠ تحصيل عمولة نقداً بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه :

التحليل	القاعدة	القصيد
زيادة أصل هو النقدية.	زيادة الأصول تسجل مدينة	مدین : النقدية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.
اكتساب إيراد (زيادة حقوق الملكية).	الإيراد المكتسب يسجل دائئاً (زيادة حقوق الملكية).	دائن: العمولة المكتسبة على عمليات البيع بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

### العملية رقم (٢) :

فى ١٩٩٩/٢/٢٨ اكتسبت المنشأة عمولة مؤجل تحصيلها لمدة أربعة  
شهور بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه :

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة أصل هو المدينون	زيادة الأصول تسجل مدينة	مدین : المدينون بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه.
إكتساب إيراد (زيادة حقوق الملكية).	إكتساب الإيراد يسجل دائناً.	دائن : العمولة المكتسبة على عمليات البيع بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه.

### العملية رقم (٣) :

فى ١٩٩٩/٣/٥ سددت المنشأة نقداً مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مصاريف  
إعلان عن العقارات التى تقوم ببيعها لعملائها :

التحليل	القاعدة	القيد
تكلفة الإعلان تمثل مصروف وقد حدث فيه زيادة	المصروفات تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية وتسجل مدينة	مدین : مصروفات الإعلان بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.
نقص فى أصل هو النقدية	نقص فى الأصول يسجل نقداً	دائن : النقدية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

العملية رقم (٤) :

في ٣١ مارس ١٩٩٩ كان هناك مرتب مستحق لأحد الموظفين بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

التحليل	القاعدة	القصيد
مصرفات المرتبات والأجور زادت.	الزيادة في المصروفات تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية وسجل مدجة.	مدین: مصروفات الأجور والمرتبات بمبلغ ٥٠٠ جنيه.
ظهور حساب التزام مستحق للموظف الذي لم يحصل على مرتبة.	الزيادة في الالتزامات تسجل دائمة.	دائن: المرتبات المستحقة بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

العملية رقم (٥) :

في ١٩٩٩/٤/٥ سحب صاحب المنشأة مبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً لإستخدامه في أغراضه الشخصية :

التحليل	القاعدة	القصيد
المسحوبات تمثل تخفيض حقوق الملكية وقد زادت بالمبلغ المسحوب.	زيادة المسحوبات تسجل مدينة.	مدین: المسحوبات بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
نقص في أصل هو النقدية	نقص الأصول يسجل دائماً.	دائن: النقدية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

العملية رقم (٦) :

في ١٩٩٩/٤/٥ إستحققت فاتورة إعلان بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وقد تأجل السداد حتى نهاية شهر مايو سنة ١٩٩٩ :

التحليل	القاعدة	القصيد
مصرفات الإعلان تزيد	زيادة المصروفات تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية وسجل مدجة.	مدین: مصروفات الإعلان بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.
ظهور التزام مستحق بقيمة الفاتورة غير المددة.	زيادة الالتزامات تسجل دائمة.	دائن: الدائنون بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

### العملية رقم (٧) :

سددت المنشأة فى ٣٠ ابريل ١٩٩٩ إجمالى المرتبات الخاصة بشهر إبريل وهى ٦٠٠ جنيه (مرتب الموظف ٥٠٠ جنيه ومرتب العامل ١٠٠ جنيه) :

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة فى مصاريف المرتبات	زيادة المصروفات تسجل مدينة.	مدین : مصروفات الأجور والمرتبات بمبلغ ٦٠٠ جنيه.
نقص فى أصل هو النقدية.	نقص الأصول يسجل دائماً.	دائن النقدية بمبلغ ٦٠٠ جنيه.

### العملية رقم (٨) :

فى ٣٠ ابريل ١٩٩٩ تسلمت المنشأة فاتورة تليفون بمبلغ ١٥٠ جنيه على أن يتم السداد فى ١٥/٥/١٩٩٩ :

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة فى مصاريف التليفون.	زيادة المصروفات تسجل مدينة.	مدین : مصاريف التليفون بمبلغ ١٥٠ جنيه.
ظهور التزام مستحق هو الدائون.	زيادة الإلتزامات تسجل دائنة.	دائن : الدائون بمبلغ ١٥٠ جنيه.

### العملية رقم (٩) :

معالجة مصاريف الفوائد المستحقة على القرض بمعدل ١٤,٤ ٪ سنوياً وذلك عن المدة من تاريخ الإقتراض حتى نهاية شهر إبريل ١٩٩٩ .

سبق أن ذكرنا أن منشأة ياسر العقارية حصلت على قرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٤,٤ ٪ سنوياً. ويترتب على الحصول على هذا القرض وجود مصاريف فوائد ينبغي أن تحمل على حساب النتيجة ضمن باقى عناصر المصروفات، حتى ولو لم تكن هذه الفائدة قد سددت بعد. وفى حقيقة الأمر فان هذه الفائدة ينبغي إثباتها محاسبياً فى نهاية كل شهر، ذلك

لأن البنوك تقوم عادة بتحميل عملائها بالفائدة المستحقة عليهم فى نهاية كل شهر. ويتم تحديد الفائدة الخاصة بالشهور المختلفة على النحو التالى :

$$\text{فائدة مستحقة عن شهر يناير} = \frac{144}{360} \times \frac{28}{100} \times 50000 = 560 \text{ جنيه.}$$

$$\text{فائدة مستحقة عن شهر فبراير} = \frac{144}{360} \times \frac{30}{100} \times 50000 = 600 \text{ جنيه.}$$

$$\text{فائدة مستحقة عن شهر مارس} = \frac{144}{360} \times \frac{30}{100} \times 50000 = 600 \text{ جنيه.}$$

$$\text{فائدة مستحقة عن شهر ابريل} = \frac{144}{360} \times \frac{30}{100} \times 50000 = 600 \text{ جنيه.}$$

$$\text{مجموع الفائدة المستحقة حتى نهاية شهر ابريل 1999} = 2360 \text{ جنيه}$$

ويظهر تحليل تلك العملية وقواعد معالجتها على الصورة التالية :

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة فى مصاريف الفوائد	زيادة المصروفات تسجل مدينة.	مدین: مصاريف الفوائد بمبلغ 2360 جنيه.
ظهور التزام مستحق هو الفوائد المستحقة.	زيادة الالتزامات تسجل دائنة.	دائن: الفوائد المستحقة بمبلغ 2360 جنيه

وفى الحياة العملية يتبغى إثبات الفوائد فى السجلات المحاسبية فى نهاية كل شهر. وإن كان هناك بعض المنشآت يقوم بإثباتها فى نهاية الفترة المحاسبية، ولكن معالجة الفوائد المستحقة شهريا يسمح بإعداد قوائم مالية شهرية أكثر دقة، هذا فضلا عن أن هذا الإجراء يتفق مع طبيعة مصروفات الفوائد التى تستحق بمرور الزمن.

ونسجل قيود اليومية للعمليات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات بناء على هذا التحليل على الصورة التالية :



**الفصل السادس : في تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات**  
**وتحديد الربح الدوري للمشروع**

التاريخ	البيان	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	دائن	مدين
١٩٩٩/٢/٢٠	من ح/ا النقدية إلى ح/ا العمولة المكتسبة على عمليات البيع	١ ٦٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
١٩٩٩/٢/٢٨	إثبات العمولة المحصلة نقدا على بيع بعض المقارنات لحساب العملاء.			
١٩٩٩/٢/٢٨	من ح/ا المدينون إلى ح/ا العمولة المكتسبة على عمليات البيع	٣ ٦٠	٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠
١٩٩٩/٣/٥	إثبات العمولة المحصلة نقدا على بيع بعض المقارنات لحساب العملاء.			
١٩٩٩/٣/٥	من ح/ا مصاريف الإعلان إلى ح/ا النقدية	٧٠ ١	٥٠٠٠	٥٠٠٠
١٩٩٩/٣/٢١	سداد مصاريف الإعلان التي قامت بها المنشأة.			
١٩٩٩/٣/٢١	من ح/ا الأجور والمرتبات إلى ح/ا المرتبات المستحقة	٧١ ٣٤	٥٠٠	٥٠٠
١٩٩٩/٤/١	إثبات الربح للمستحق للموظف عن شهر مارس			
١٩٩٩/٤/١	من ح/ا مسحوبات باصر إلى ح/ا النقدية	٥٢ ١	٣٠٠٠	٣٠٠٠
١٩٩٩/٤/٥	إثبات المسحوبات الشخصية التي قام بها صاحب المنشأة.			
١٩٩٩/٤/٥	من ح/ا مصاريف الإعلان إلى ح/ا الدائنون	٧٠ ٣١	٢٠٠٠	٢٠٠٠
١٩٩٩/٤/٣٠	إثبات مصاريف الإعلان للمستحقة.			
١٩٩٩/٤/٣٠	من ح/ا الأجور والمرتبات إلى ح/ا النقدية	٧١ ١	٦٠٠	٦٠٠
١٩٩٩/٤/٣٠	إثبات الأجور والمرتبات المسددة عن شهر أبريل سنة ١٩٩٩.			
١٩٩٩/٤/٣٠	من ح/ا مصاريف التليفون إلى ح/ا الدائنون	٧٢ ٣١	١٥٠	١٥٠
١٩٩٩/٤/٣٠	إثبات مصاريف الإعلان المستحقة عن شهر أبريل			
١٩٩٩/٤/٣٠	من ح/ا مصاريف الفوائد إلى ح/ا الفوائد المستحقة	٧٦ ٣٥	٢٣٦٠	٢٣٦٠
١٩٩٩/٤/٣٠	إثبات مصاريف الفوائد عن الشهور من يناير حتى ١٩٩٩/٤/٣٠.			

وتجدر الإشارة إلى أن الحسابات فى دفتر الأستاذ تتابع بنفس الترتيب الذى تظهر به تلك الحسابات فى القوائم المالية، وتدرج الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية أولاً (الأصول والالتزامات وحقوق الملكية) ثم يلى ذلك الحسابات التى تظهر فى قائمة الربح (الحساب الختامى) وهى الإيرادات والمصروفات، وذلك على النحو السابق عرضه عند مناقشة الدليل الحسابى لحسابات دفتر الأستاذ فى الفصل السابق.

وطالما أن ميزان المراجعة هو عبارة عن كشف بأرصدة الحسابات التى تظهر فى دفتر الأستاذ فإن الحسابات ستتابع فى هذا الميزان بنفس الترتيب الموجود فى هذا الدفتر. ويؤدى ترتيب ميزان المراجعة بهذه الصورة إلى تسهيل مهمة إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية من هذا الميزان، كما أن هذا الترتيب يجعل من السهولة بمكان الرجوع إلى أى حساب بدفتر الأستاذ.

ويرتحيل القيود السابقة المتعلقة بعمليات الإيرادات والمصروفات إلى حسابات دفتر الأستاذ التى سبق ترحيل عمليات تكوين المنشأة إليها فان هذه الحسابات المستمرة (التي تشتمل على جميع عمليات المشروع حتى نهاية شهر إبريل سنة ١٩٩٩ تظهر على الصورة التالية :

#### النقدية حساب رقم ١

التاريخ	بيان	رقم صفحة الرسمية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١	إشباع رأس المال	١	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١/٣	إشباع المحصل من القرض بالصندوق	١	٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠
١٩٩٩/١/١٠	تسديد ثمن التبنى والأرض	١		٦٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠
١٩٩٩/١/١٥	المحصل من حسابات المليونر.	١	١٥٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١/١٦	السدد للثلاثين.	١		١١٠٠٠	٨٩٠٠٠٠
١٩٩٩/١/٢٠	المعولة للكسبة على عملية البيع.	٢	١٥٠٠٠		١٠٤٠٠٠٠
١٩٩٩/٣/٥	مصاريف إعلان سدة	٢		٥٠٠٠	٩٩٠٠٠٠
١٩٩٩/٤/١	محويات السيد ياسر القليلة	٧		٣٠٠٠	٩٦٠٠٠٠
١٩٩٩/٤/٣٠	أجور ومرتبات شهر إبريل			٦٠٠	٩٥٤٠٠٠

**الفصل السادس : في تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات  
وتحديد الربح الدوري للمشروع**

**المدينون حساب رقم ٢**

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/٣١	قيمة بيع نصف الأرضي والياني	١	٣٢٥٠٠		٣٢٥٠٠
١٩٩٩/٢/١٥	الحصل من الرصيد المستحق	١		١٥٠٠٠	١٧٥٠٠
١٩٩٩/٢/٢٨	الممولة المكتبة على عمليات البيع	٢	٢٤٠٠٠		٤١٥٠٠

**الأراضي حساب رقم ١٠**

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٠	شراء الأرض المقام عليها المبني	١	٤١٠٠٠		٤١٠٠٠
١٩٩٩/١/٣١	المستبعد نتيجة البيع (النصف)	١		٢٠٥٠٠	٢٠٥٠٠

**المباني حساب رقم ١١**

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٠	قيمة شراء المبني	١	٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠
١٩٩٩/١/٣١	المستبعد نتيجة البيع (النصف)	١		١٢٠٠٠	١٢٠٠٠

**الأثاث حساب رقم ١٥**

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٥	شراء الأثاث اللازم للمكتبة	١	٢٢٢٠٠		٢٢٢٠٠

### الدائون حساب رقم ٣١

التاريخ	بيان	رقم صفحة الروية	مدین	دائن	رصید
١٩٩٩/١/١٥	قيمة الآلات المشتري اليوم	١		٢٢٢٠٠	٢٢٢٠٠
١٩٩٩/٢/١٦	للسد من الرصيد للمستحق	١	١١٠٠٠		١١٢٠٠
١٩٩٩/٤/٥	مصاريف إعلان مستحقة	٢		٣٠٠٠	١٣٢٠٠
١٩٩٩/٤/٣٠	قيمة فائرة تليفون مستحقة	٢		١٥٠	١٣٣٥٠

### القرض حساب رقم ٣٣

التاريخ	بيان	رقم صفحة الروية	مدین	دائن	رصید
١٩٩٩/١/٣	قيمة المقرض من بنك ....	١		٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠

### المرتبات المستحقة حساب رقم ٣٤

التاريخ	بيان	رقم صفحة الروية	مدین	دائن	رصید
١٩٩٩/٣/٣١	مرب المبر عن شهر مارس	٢		٥٠٠	٥٠٠

### الفوائد المستحقة حساب رقم ٣٥

التاريخ	بيان	رقم صفحة الروية	مدین	دائن	رصید
١٩٩٩/٤/٢٠	الفوائد المستحقة حتى نهاية إبريل	٢		٢٣٦٠	٢٣٦٠

**الفصل السادس : في تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات**  
**وتحديد الربح الدوري للمشروع**

**رأس مال ياسر حساب رقم ٥٠**

التاريخ	بيان	رقم صفحة الرسمية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١	إيداع رأس المال بمندوب المنشأة	١		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

**مسحوبات ياسر حساب رقم ٥٢**

التاريخ	بيان	رقم صفحة الرسمية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٤/١	المسحوبات النقدية للسيد ياسر	٢	٣٠٠٠		٣٠٠٠

**عمولة مكتسبة على عمليات البيع حساب رقم ٦٠**

التاريخ	بيان	رقم صفحة الرسمية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٢/٢٠	قيمة العمولة المحصلة على عملية البيع	٢		١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
١٩٩٩/٢/٢٨	قيمة العمولة المستحقة على ...	٢		٢٤٠٠٠	٣٩٠٠٠

**مصاريف الإعلان حساب رقم ٧٠**

التاريخ	بيان	رقم صفحة الرسمية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٣/٥	مصاريف سبعة نقداً	٢	٥٠٠٠		٥٠٠٠
١٩٩٩/٤/٥	مصاريف إعلان على الحاسب	٢	٢٠٠٠		٧٠٠٠

### الأجور والمرتبات حساب رقم ٧١

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيده
١٩٩٩/٣/٣١	مرب المدير عن شهر مارس	٢	٥٠٠		٥٠٠
١٩٩٩/٤/٣٠	أجور خاصة بشهر ابريل	٢	٦٠٠		١١٠٠

### مصاريف التليفون حساب رقم ٧٢

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيده
١٩٩٩/٤/٣٠	ثمة فاتورة التليفون المستحقة	٢	١٥٠		١٥٠

### مصاريف الفوائد حساب رقم ٧٦

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيده
١٩٩٩/٤/٣٠	ثمة مصاريف الفوائد حتى ٤/٣٠	٢	٢٣٦٠		٢٣٦٠

ويظهر ميزان المراجعة لهذه المنشأة في ١٩٩٩/٤/٣٠ على الصورة التالية:

الفصل السادس : فى تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات  
وتحديد الربح الدورى للمشروع

منشأة ياسر العقارية

ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/٤/٣٠

اسم الحساب	دائن	مدين
	جنيه	جنيه
نقدية		٩٥٤٠٠
مدينون		٤١٥٠٠
أراضى		٢٠٥٠٠
مبانى		١٢٠٠٠
أثاث		٢٢٢٠٠
دائنون	١٣٣٥٠	
مرتبات مستحقة	٥٠٠	
فوائد مستحقة	٢٣٦٠	
قرض	٥٠٠٠٠	
رأس مال ياسر	١٠٠٠٠٠	
مسحوبات ياسر		٣٠٠٠
عمولة مكتسبة على عمليات البيع	٣٩٠٠٠	
مصاريف إعلان		٧٠٠٠
أجور ومرتبات		١١٠٠
مصاريف تليفون		١٥٠
مصاريف فوائد		٢٣٦٠
	٢٠٥٢١٠	٢٠٥٢١٠

## ٥- تسجيل المصروفات غير النقدية - الإهلاك:

يتضمن ميزان المراجعة السابق كل المصروفات التي تتطلب مدفوعات نقدية مثال ذلك مصروفات الإعلان والأجور والمرتبات ومصاريف التليفون، ولكنه لا يتضمن أى مصاريف مقابل إستخدام المبنى الذى تشغله المنشأة، وهو ما يعرف باسم مصروف الإهلاك. ويعنى إصطلاح الإهلاك التحول المنتظم لتكلفة الأصل إلى مصروف الإهلاك لايتطلب تدفق نقدى يخرج من المنشأة إلا أنه يمثل عبء ومصروف حقيقى لايمكن تجنبه. ويترتب على تجاهل عنصر الإهلاك وعدم تسجيله فى السجلات المحاسبية تخفيض المصروفات الكلية للمشروع، وبالتالي المغالاة فى رقم الربح الذى يحققه المشروع.

لقد سبق أن ذكرنا أن منشأة باسر العقارية حصلت على مبنى تكلفته ٢٤٠٠٠ جنيه وإذا فرضنا أن الحياة الإنتاجية لهذا المبنى هى عشرين سنة، فبناء على ذلك يمكن القول أن المنشأة دفعت هذه القيمة مقابل الإرتفاع بالمبنى لمدة عشرين سنة. إن الغرض من شراء المبنى هو توفير مكان تنفذ فيه عمليات المشروع، وبالتالي الحصول على إيراد. وبعد عشرين سنة تكون قيمة المبنى قد استنفذت ولا يكون لإستخدامه أى قيمة. ويمكن القول بهذا الصدد أن المنشأة قد حصلت على خدمات الإقامة لمدة عشرين سنة بمبلغ قدره ٢٤٠٠٠ جنيه. وبناء على ذلك فانه من الضرورى أن يتم إستنفاد جزء من هذه التكلفة الكلية للمبنى سنوياً. فاذا إفترضنا أن عمليات كل سنة ينبغى أن تحمل بمبلغ متساوى من التكلفة للمبنى (طريقة القسط الثابت للإهلاك) فإن مصروف الإهلاك السنوى سيكون  $\frac{1}{20}$  من مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه أى (١٢٠٠ على ١٢ شهر)، وهناك طرق أخرى لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل ستعرض لها بالتفصيل فيما بعد.

ويجرى العمل فى كثير من الشركات الناجحة على إثبات الإهلاك



شهرياً، وذلك لإعداد قوائم مالية دورية تصور نتيجة الأعمال بصورة سليمة، وفى البعض الآخر إلى عدم تعبير القوائم المالية الشهرية عن نتيجة الأعمال بصورة دقيقة. وإذا رجعنا إلى منشأة ياسر العقارية وافترضنا أن المنشأة تقوم بحساب الإهلاك وتسجيله محاسبياً كل شهر مع إفتراض أن الإهلاك يحسب من الشهر التالى للشهر الذى يتم فيه الحصول على الأصل بالكامل بصرف النظر عن يوم الشراء أى أن المنشأة تتبع سياسة عدم حساب الإهلاك عن كسر من الشهر. فى هذا الحالة سيظهر قيد تسجيل إهلاك المباني الشهرى على الصورة التالية

صفحة رقم ... اليومية العامة

مدین	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
١٠٠		٧٤	من حـ/ مصروفات إهلاك المباني	نهاية الشهر
	١٠٠	١٢	إلى حـ/ مجمع إهلاك مباني	
			تسجيل قيمة إهلاك المباني عن شهر ...	

وسيكرر هذا القيد فى نهاية كل شهر بنفس المبلغ. ويظهر حساب مصروف الإهلاك فى قائمة الدخل (حساب النتيجة) فى مفردة مستقلة عن باقى عناصر المصروفات الأخرى وهى الإعلان والمهايا والأجور ومصاريف التليفون وغيرها . أما حساب مجمع الإهلاك فيعتبر بمثابة حساب تقييم ويظهر فى الميزانية العمومية مطروحاً طرْحاً شكلياً من قيمة المباني وذلك على النحو التالى:

## منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية في ٢٨/٢/١٩٩٩

٢٤٠٠٠ مبانى (تكلفة)

١٥٠ - مجمع إهلاك

٢٣٨٥٠

ويلاحظ أنه يمكن جعل حساب المباني دائناً في قيد اليومية السابق، وذلك بدلاً من حساب مجمع إهلاك المباني وستكون النتيجة واحدة في كلتا الحالتين وهي ظهور صافى قيمة الأصل بمبلغ ٢٣٨٥٠ جنيه. وقد جرى العرف المحاسبى على تجميع الإهلاك فى حساب مجمع الإهلاك بدلاً من إستنزائه مباشرة من حساب الأصل، وذلك حتى نتعرف على التكلفة الأصلية للأصل فى أى وقت ونبين الإهلاك المجمع حتى تاريخ معين.

وتجدر الإشارة إلى أن جميع الأصول القابلة للإهلاك تعامل بنفس الطريقة، وهي أصلاً جميع الأصول طويلة الأجل فيما عدا الأرضى، لأنه لا يمكن القول أن الأرضى تستهلك بالاستعمال. وبناء على ذلك فإنه ينبغي تحديد الإهلاك الشهري الخاص بالأثاث بالنسبة لحالة منشأة ياسر العقارية المعروضة فى هذا الفصل. فقد سبق أن ذكرنا أن هذه المنشأة حصلت على أثاث قيمته ٢٢٢٠٠ جنيه وبفرض أن الحياة الإنتاجية لهذا الأثاث تقدر بعشر سنوات فيكون عبء الإهلاك السنوى للأثاث هو ٢٢٢٠ جنيه ( $22200 \div 10$ ) ويكون العبء الشهري للإهلاك هو ١٨٥ جنيه ( $2220 \div 12$ ). وبفرض عدم إحتساب العبء الشهري للإهلاك عن الشهر الأول للشراء أو عن كسور الشهر فإن قيد تسجيل الإهلاك الشهري للأثاث يظهر على الصورة التالية:

صفحة رقم ... اليومية العامة

مدین	دائن	رقم الحساب دفعات	البيان	التاريخ
١٨٥	١٨٥		من حـ/ مصروفات إهلاك الأثاث إلى حـ/ مجمع إهلاك الأثاث تسجيل قيمة إهلاك الأثاث عن شهر ...	نهاية الشهر

وترى بعض الشركات عدم تسجيل الإهلاك محاسبياً إلا فى نهاية الفترة المحاسبية، وفى حالة إعداد قوائم دورية عن فترة قصيرة فإنهم يدرجون الإهلاك فى هذه القوائم بصورة بيانية، وعموماً فإنه إذا كانت سياسة المنشأة تقوم على إثبات الإهلاك محاسبياً فى نهاية الفترة المحاسبية، فإن القيد سيأخذ الشكل السابق، ولكن المبلغ سيمثل فى هذه الحالة عبء الإهلاك السنوى. ويلاحظ أن الإهلاك يبدأ حسابه من الوقت الذى يصبح فيه الأصل صالحاً للعمل والإنتاج، وترى كثير من الشركات حساب الإهلاك عن شهور كاملة وذلك تجنباً لمشاكل تحديد الإهلاك عن الأيام أو عن كسور الشهر، رغم أنه لا يوجد ما يمنع من الناحية النظرية من حساب الإهلاك على أساس يومي. ومن الممكن إتباع أى أسلوب من هذه الأساليب فى الحياة العملية بشرط استمرار استخدام من فترة إلى أخرى.

ويطلق على قيد اليومية الذى يسجل الإهلاك بمقتضاء إصطلاح قيد تسوية وهذه التسويات تكون ضرورية فى نهاية كل شهر إذا كانت المنشأة تقوم بإعداد قوائم مالية شهرية، أو قد يقتصر القيام بتلك التسويات على نهاية السنة المالية، وسنعرض فى دراستنا لكثير من قيود التسوية التى تعد بمناسبة إعداد القوائم المالية، وذلك لتوفير البيانات الدقيقة اللازمة لإعداد تلك القوائم.

وبعد تسجيل كافة قيود التسوية الضرورية وتحويلها إلى حسابات دفتر الأستاذ فإنه ينبغي إعداد ميزان مراجعة معدل للتأكد من أن حسابات الأستاذ مازالت متوازنة. ويوفر ميزان المراجعة المعدل قائمة كامله بأرصده جميع الحسابات التى ستستخدم فى إعداد القوائم المالية. وقد سبق أن أوضحنا أن اهلاك المباني الشهرى فى منشأة ياسر العقارية يبلغ ١٠٠ جنيه وإن إهلاك الأثاث الشهرى يبلغ ١٨٥ جنيه وأفترضنا أن هذه المنشأة تبدأ فى حساب الأهلاك اعتباراً من الشهر التالى الذى تحصل فيه على الأصل أى أنها ستسجل الإهلاك اعتباراً من شهر فبراير سنة ١٩٩٩ وبالتالى فإنه سيكون

هناك قيد تسوية خاص بإثبات إهلاك المباني بمبلغ ١٠٠ جنيه فى نهاية شهر فبراير وقيد مماثل فى نهاية شهر مارس وقيد آخر فى نهاية شهر أبريل . و يترتب على تسجيل تلك القيود الثلاثة فى نهاية كل شهر أن رصيد حساب مصاريف إهلاك المباني سيبلغ فى نهاية شهر إبريل ما قيمته ٣٠٠ جنيه (١٠٠ × ٣) ، كما أن رصيد حساب مجمع إهلاك الأثاث حيث سيكون دائماً بنفس القيمة . وينطبق هذا الكلام على إهلاك الأثاث حيث سيكون هناك ثلاثة قيود شهرية كل منها بمبلغ ١٨٥ جنيه تعد فى نهاية فبراير ومارس وإبريل ، وبناء عليه سيكون رصيد حساب مصاريف إهلاك الأثاث ٥٥٥ جنيه فى نهاية شهر إبريل سنة ١٩٩٩ (١٨٥ × ٣) وسيكون رصيد حساب مجمع إهلاك الأثاث دائماً بنفس هذا المبلغ . وبناء على تلك المعلومات فإن ميزان المراجعة المعدل الخاص بمنشأة ياسر العقارية فى ٣٠/٤/١٩٩٩ سيظهر على الصورة التالية :

الفصل السادس : فى تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات  
وتحديد الربح الدورى للمشروع

منشأة ياسر العقارية  
ميزان المراجعة فى ٣٠/٤/١٩٩٩

اسم الحساب	دائن	مدين
	جنيه	جنيه
نقدية		٩٥٤٠٠
مدينون		٤١٥٠٠
أراضى		٢٠٥٠٠
مبانى		١٢٠٠٠
مجمع إهلاك مباني	٣٠٠	
أثاث		٢٢٢٠٠
مجمع إهلاك أثاث	٥٥٥	
دائنون	١٣٣٥٠	
مرتبات مستحقة	٥٠٠	
فوائد مستحقة	٢٣٦٠	
قرض	٥٠٠٠٠	
رأس مال ياسر	١٠٠٠٠٠	
مسحوبات ياسر		٣٠٠٠
عمولة مكتسبة على عمليات البيع	٣٩٠٠٠	
مصاريف إعلان		٧٠٠٠
أجور ومرتبات		١١٠٠
مصاريف تليفون		١٥٠
مصاريف إهلاك مباني		٣٠٠
مصاريف إهلاك أثاث		٥٥٥
مصاريف فوائد		٢٣٦٠
	٢٠٦٠٦٥	٢٠٦٠٦٥

وبلاحظ أن ميزان المراجعة المعدل يختلف عن ميزان المراجعة المعد قبل إعداد قيود التسوية في أن الميزان المعدل إشتمل على حسابات مصاريف الإهلاك وحسابات الإهلاك المجمع لكل من المباني والأثاث كما سبق أن ذكرنا. وتكون الخطوة التالية هي إستخدام البيانات الواردة في هذا الميزان المعدل لإعداد القوائم المالية وذلك على النحو الوارد في الجزء التالي.

ونجد الإشارة إلى أن المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠)، والمناظر للمعيار الدولي رقم (١٦)، يوضحان الأصول الثابتة وإهلاكاتها.

## ٦- القوائم المالية وقيود الاقفال:

سنعرض أولاً للقوائم المالية على أن نوضح بعد ذلك قيود الاقفال الخاصة بالإيرادات والمصروفات.

### ٦- أ- القوائم المالية:

يعكس الربح الذي يحققه المشروع الأداء الاقتصادي لهذا المشروع أو مدى نجاحه أو فشله في تحقيق أهدافه، وتهتم جهات عديدة بمعرفة ما يحققه المشروع من ربح وذلك للوقوف على مدى ما يحققه من نجاح، وهذه الجهات داخلية (الإدارة والملاك). وتظهر قائمة الدخل بالنسبة لمنشأة ياسر العقارية عن الفترة من بداية إنشاء المشروع حتى ١٩٩٩/٤/٣٠ على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ١٩٩٩/٤/٣٠

	جنيه	جنيه
العمرلة المكتسبة		٣٩٠٠٠
المصاريف:		
مصاريف إعلان	٧٠٠٠	
أجور ومرتبات	١١٠٠	
مصاريف تليفون	١٥٠	
مصاريف إهلاك مباني	٣٠٠	
مصاريف إهلاك آلات	٥٥٥	
مصاريف الفوائد	٢٣٦٠	
صافي الربح		<u>١١٤٦٥</u>
		<u>٢٧٥٣٥</u>

وهناك عدة أسماء بديلة تطلق أحياناً على قائمة الدخل وهذه الأسماء هى قائمة الربح أو الحساب الختامى أو حساب الأرباح والخسائر أو حساب النتيجة. ويمثل حساب الأرباح والخسائر وقائمة الدخل أكثر تلك الألفاظ شيوعاً. وتستخدم تلك القائمة فى تحديد ربحية المشروع عن طريق مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بالمصروفات المرتبطة بها.

وتستخدم باقى بيانات ميزان المراجعة المعدل فى إعداد الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالى. وقد سبق أن عرضنا الميزانية العمومية على شكل حساب له جانبين جانب للأصول وجانب للخصوم. وبالإضافة إلى هذا الشكل التقليدى للميزانية العمومية فإنه يوجد شكل آخر ينطوى على عرض عناصر الميزانية فى صورة تقرير يوضح الأصول ويليهما الخصوم مباشرة، ويظهر هذا التقرير بالنسبة لمنشأة ياسر العقارية فى نهاية إبريل سنة ١٩٩٩ على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى صورة تقرير مالى فى ١٩٩٩/٤/٣٠

جنيه	جنيه
٩٥٤٠٠	نقدية
٤١٥٠٠	مدينون
٢٠٥٠٠	أراضى
١٢٠٠٠	مبانى
(٣٠٠)	- مجمع إهلاك مبانى
١١٧٠٠	أثاث
٢٢٢٠٠	- مجمع إهلاك أثاث
(٥٥٥)	مجموع الأصول
٢١٦٤٥	
١٩٠٧٤٥	

## الالتزامات وحقوق الملكية

### الالتزامات

دائون	١٣٣٥٠
مرتبات مستحقة	٥٠٠
فوائد مستحقة	٢٣٦٠
قرض	٥٠٠٠٠

### حقوق الملكية

رأس المال	١٠٠٠٠٠	
+ صافي الربح	٢٧٥٣٥	
	<u>١٢٧٥٣٥</u>	
- المسحوبات	٣٠٠٠	
صافي حقوق الملكية في ١٩٩٩/٤/٣٠		<u>١٢٤٤٥٣٥</u>
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية		<u><u>١٩٠٧٤٥</u></u>

ويوضح القسم الخاص بحقوق الملكية الإرتباط بين كل من قائمة الدخل والميزانية العمومية، ذلك لأن رأس مال ياسر كان يبلغ عند بدء المشروع ١٠٠٠٠٠ جنيه زاد بمبلغ ٢٧٥٣٥ جنيه وهو صافي الربح المحقق حتى ١٩٩٩/٤/٣٠، ويصبح مجموع حقوق الملكية بناء على ذلك هو ١٢٧٥٣٥ جنيه، وقد نقصت هذه الحقوق بما سحبه صاحب المشروع من مشروعه خلال تلك الفترة وهي ٣٠٠٠ جنيه، ونتيجة لذلك فإن حقوق الملكية بعد إضافة الربح المحقق وخصم المسحوبات يبلغ ١٢٤٥٣٥ جنيه.

وفي ظل معايير المحاسبة المصرية والدولية، يعرض المعيار المحاسبي المصري رقم (٣)، والمناظر للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٥)، المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية. كذلك يتناول المعيار المحاسبي المصري رقم (٩)، والمناظر للمعيار الدولي رقم (١٣)، عرض الأصول والالتزامات المتداولة. ووفقاً للملحق رقم ١٣ ب من قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأشهم، توجد نماذج إسترشادية تعرض القوائم المالية.



## ٦- ب- قيود الإقفال:

تعتبر حسابات الإيرادات والمصروفات والمسحوبات بمثابة حسابات مؤقتة يتم فتحها لتصنيف وتجميع وتبويب التأثيرات التى تطرأ على حقوق الملكية، وفى نهاية السنة يتحتم تحويل التأثير النهائى لهذه العناصر إلى حساب دائم من حسابات حقوق الملكية فى المشروع. إنه من الضرورى قفل حسابات الإيرادات والمصروفات والمسحوبات فى نهاية الفترة المحاسبية، وذلك حتى تكون هذه الحسابات جاهزة لتسجيل العمليات الخاصة بالفترة المحاسبية القادمة. ويتحقق هذا الهدف عن طريق إستخدام قيود الإقفال.

ويتم إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى نهاية الفترة المحاسبية عن طريق تحويل أرصدها إلى حساب يفتح فى دفتر الأستاذ يطلق عليه حساب النتيجة أو ملخص قائمة الدخل. وتحويل إلى حساب النتيجة كل عناصر الإيرادات وعناصر المصروفات ويترتب على هذا التحويل أن يصبح رصيد هذا الحساب هو صافى الربح عن الفترة المحاسبية. فإذا كانت الإيرادات تزيد عن المصروفات فإن النتيجة ستكون ربحاً صافياً أما إذا زادت المصروفات عن الإيرادات فستكون النتيجة صافى خسارة. ويتم إقفال حسابات الإيرادات عن طريق جعلها مدينة وجعل حساب النتيجة أو ملخص قائمة الدخل دائناً وذلك على الصورة التالية:

صفحة رقم ... اليومية العامة

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
XXXX	XXXX		من حـ/ العمولة المكتسبة على عمليات بيع إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل إقفال حساب العمولة المكتسبة فى حساب ملخص قائمة الدخل.	نهاية الشهر

ويجرى هذا القيد عادة في نهاية السنة المالية ويكون مبلغه هو كامل قيمة الرصيد الموجود في الحساب، وطبيعى أن حساب العمولة المكتسبة حساب له رصيد دائن ويترتب على جعل هذا الحساب مدين بكامل قيمة الرصيد أن يصبح رصيد هذا الحساب يساوى صفر.

ويتم إقفال حسابات المصروفات بنفس الأسلوب، فهذه الحسابات يكون لها أرصدة مدينة، ويتم إقفالها عن طريق جعلها دائنة وجعل حساب ملخص قائمة الدخل مديناً بقيمة هذه العناصر في نهاية السنة المالية، ويظهر قد إقفال المصروفات في نهاية السنة المالية على الصورة التالية:

#### اليومية العامة

صفحة رقم ...

مدين	دائن	رسم الحساب إلى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
xxx			من حـ/ ملخص قائمة الدخل إلى مذكورين	نهاية الشهر
	xx		حـ/ مصاريف الإعلان	
	xx		حـ/ مصاريف الأجور والمراتب	
	xx		حـ/ مصاريف التليفون	
	xx		حـ/ مصاريف إهلاك مباني	
	xx		حـ/ مصاريف إهلاك أثاث	
	xx		حـ/ مصاريف القوائد	
			إقفال حسابات المصاريف المختلفة ونحوها	
			أرصدها إلى حساب ملخص قائمة الدخل	

ويترتب على إجراء هذا القيد بكامل أرصدة حسابات المصاريف أن تصبح تلك الأرصدة تساوى صفر لأنها حسابات مدينة جعلت دائنة بنفس القيمة كما يترتب على إثبات قيود إقفال الإيرادات والمصاريف ظهور هذه العناصر في حساب ملخص قائمة الدخل وظهور رصيد لهذا الحساب يمثل صافى الربح أو الخسارة، ويمثل هذا الرصيد الزيادة التي طرأت على حقوق الملكية نتيجة تشغيل المشروع خلال السنة المالية المعد عنها الحساب.

ويرى بعض الكتاب تحويل رصيد حساب ملخص قائمة الدخل إلى حساب رأس مال صاحب المشروع فى نهاية السنة المالية، ولكن هذا الإجراء سيقرب عليه أن يصبح رأس مال صاحب المشروع متغير من سنة إلى أخرى، ولهذا فإننا نرى أنه من الأفضل المحافظة على رأس المال كما هو، وتحويل حساب النتيجة (ملخص قائمة الدخل) إلى حساب آخر من حسابات حقوق الملكية يطلق عليه الحساب الجارى لصاحب المشروع، ويضاف هذا الحساب إلى حساب رأس مال صاحب المشروع فى الميزانية العمومية إذا كان له رصيد دائن، أو يخصم منه إذا كان له رصيد مدين. ويظهر قيد إقفال رصيد حساب ملخص قائمة الدخل فى نهاية السنة المالية على الصورة التالية:

اليومية العامة

صفحة رقم ...

التاريخ	البيان	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	دائن	مدين
نهاية السنة المالية	من حـ / ملخص قائمة الدخل إلى حـ / جارى صاحب المشروع إقفال رصيد حساب ملخص قائمة الدخل وتحويل رصيده إلى حساب جارى صاحب المشروع		XXXX	XXXX

ويترتب على هذا القيد إقفال حساب ملخص قائمة الدخل فى دفتر الأستاذ وظهور حساب جارى صاحب المشروع، وسيكون هذا الحساب دائماً بصافى الربح أو مديناً بصافى الخسارة. وتجدر الإشارة إلى أن حساب المسحوبات يقفل فى نهاية السنة المالية بتحويل رصيده إلى الحساب الجارى لصاحب المشروع حتى يظهر هذا الحساب التأثير النهائى الذى طرأ على حقوق الملكية خلال الفترة المحاسبية. ويظهر قيد إقفال المسحوبات فى نهاية السنة المالية على الصورة التالية:

التاريخ	البيان	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	دائن	مدين
نهاية السنة المالية	من حـ/ جارى صاحب المشروع إلى حـ/ المسحوبات إقفال حساب المسحوبات وتحويل رصيده إلى حساب جارى صاحب المشروع.		xxx	xxx

ويضاف الحساب الجارى لصاحب المشروع إلى حساب رأس المال إذا كان دائماً أو يخصم منه إذا كان مديناً وذلك بصورة شكلية فى الميزانية العمومية وبعد إعداد قيود الإقفال التى سبق عرضها يكون من الملائم إعداد ميزان مراجعة بعد الإقفال للتحقق من تطابق مجموع الحسابات المدينة والدائنة بدفتر الأستاذ، أو قد تقوم بإعداد الميزانية العمومية مباشرة.

وبإنتهاء إعداد قيود الإقفال وإعداد الميزانية العمومية تنتهى الدورة المحاسبية التى تعرضنا لها بالشرح والتى تتلخص فيما يلى:

- ١- تسجيل العمليات فى دفتر اليومية العامة.
- ٢- الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ.
- ٣- إعداد ميزان المراجعة.
- ٤- إعداد التسويات فى نهاية الفترة (مثل تسويات الإهلاك) وذلك عن طريق إثبات تلك التسويات فى دفتر اليومية العامة وترحيلها إلى دفتر الأستاذ.
- ٥- إعداد ميزان مراجعة بعد التسويات.

٦- إعداد القوائم المالية وهى أساساً قائمة الدخل والميزانية العمومية.

٧- إعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات والمسحوبات حتى تتحول أرصدة تلك الحسابات إلى صفر وتكون الحسابات جاهزة لتسجيل العمليات الخاصة بالفترة المحاسبية التالية. ويرتبط بهذه الخطوة إعداد قيود إقفال رصيد حساب النتيجة وتحويله إلى الحساب الجارى لصاحب المنشأة وإقفال حساب المسحوبات فى حساب جارى لصاحب المنشأة.

:

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

### على الفصل السادس

أولاً: الأسئلة النظرية:

أجب على الأسئلة التالية:

- ١- ماهو المقصود بإصطلاح إيراد؟ وهل قيام المشروع بتحصيل نقدية يعنى أن قد حقق إيراد؟ اشرح.
- ٢- ماهو المقصود بإصطلاح مصروفات؟ وهل تسديد مبالغ نقدية يعنى أن المشروع قد تحمل مصروف معين؟ اشرح.
- ٣- وضح كيف يختلف مصروف الإهلاك عن باقى المصروفات الأخرى.
- ٤- اشرح قواعد تحديد الحساب المدين والحساب الدائن عند تسجيل العمليات فى حسابات الإيراد والمصروفات.
- ٥- ضع كلمة مدنية أو دائنة لتكلمة العبارات التالية:  
- تزداد حسابات حقوق الملكية وحسابات الإيرادات وحساب ملخص قائمة الدخل بقيود .....  
- تزداد حسابات الأصول والمصروفات بقيود .....  
- تنقص حسابات الإلتزامات وحسابات حقوق الملكية بقيود .....  
- تزداد حسابات الإلتزامات وحقوق الملكية بقيود .....
- ٦- بين متى تتحقق الإيرادات من الناحية المحاسبية، اشرح كيف يتم الربط بين الإيرادات والمصروفات.
- ٧- ماهو المقصود بربط الإيرادات والمصروفات بالفترات الزمنية؟
- ٨- ضع كلمة مدين أو دائن لتكلمة العبارات التالية:  
(أ) عندما يعمل المشروع برهية فإن قيد اليومية اللازم لإقتال حساب ملخص قائمة الدخل بعد بجمع حساب ملخص قائمة الدخل ..... والحساب الجارى لصاحب المشروع .....  
(ب) عندما تكون نتيجة أعمال المشروع خسارة فإن قيد اليومية اللازم لإقتال

حساب ملخص قائمة الدخل يعد بجعل حساب ملخص قائمة الدخل  
..... والحساب الجارى لصاحب المشروع .....

(ج) يعد قيد اليومية اللازم لإقفال حساب المسحوبات بجعل حساب  
المسحوبات ..... والحساب الجارى لصاحب المشروع .....

٩- تنتمى كل حسابات دفتر الأستاذ إلى مجموعة واحدة من المجموعات الخمس  
التالية:

أصل، إلزام، حق ملكية، إيراد، مصروف.

المطلوب: تحديد إلتواء كل حساب من الحسابات الثمانية التالية إلى كل  
مجموعة من المجموعات الخمس، وتحديد ما إذا كان كل حساب منها مدينياً أو دائئياً  
بطبيعته:

- أتعاب مكتسبة.

- مسحوبات صاحب المشروع.

- أوراق دفع.

- المباني.

- مصروف التليفون.

- مصروف الإهلاك.

- مدينون.

- مجمع إهلاك مباني.

١٠- أدى أحد مشروعات الخدمات بعض الخدمات لعملائه خلال شهر مايو سنة  
١٩٩٩ بمبلغ ٥٠٠ جنيه، وقد تم تحصيل قيمة تلك الخدمات خلال شهر  
يونيو من نفس السنة.

المطلوب:

أ- أن تحدد فى أى شهر حقق المشروع الإيراد.

ب- أن تعد قيد اليومية الذى يجرى فى شهر مايو وفى شهر يونيو.

١١- أذكر أى من الحسابات التالية يتم إقفاله بجعل حساب ملخص حساب النتيجة  
مدينياً أو دائئياً.

- مسحوبات صاحب المشروع
- أنعاب مكتسبه.
- مصروفات الإعلان
- حساب المدينين.
- مصروفات الأجور والمرتبات
- حساب الدائنين.
- مصروفات الإهلاك
- مجمع الإهلاك.

١٢- أكمل العبارات التالية بوضع إصطلاح مناسب:

حسابات ..... و ..... تقفل في نهاية كل فترة محاسبية عن طريق تحويل أرصدها إلى حساب ملخص يسمى ..... والرصيد ..... في الحساب الملخص يمثل صافي الربح عن الفترة والرصيد ..... يمثل صافي خسارة عن الفترة.

١٣- حققت منشأة رفیق فايز الفردية لإصلاح السيارات النتائج التالية خلال سنة ١٩٩٩:

جنيه	
إيرادات إصلاح مستحقه على العملاء	٢٢٠٠٠
إيرادات إصلاح محصلة نقداً	٢٥٠٠٠
مصروفات بالأجل	١٠٠٠٠

المطلوب:

تحديد إيرادات المنشأة ومصروفاتها وربحها الصافي.

١٤- بين أوجه الخطأ أو الصواب في كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها:

- تعمل الأرباح التي تحققها المشروعات على تخصيص الموارد الاقتصادية بين أوجه الإستخدام المختلفة.
- يتصف القياس الاقتصادي للربح بالموضوعية.
- الربح بالمفهوم الاقتصادي هو نتيجة مقابلة الإيرادات بالمصروفات.
- كل زيادة في حقوق الملكية تعتبر إيرادات.



- يتم إثبات الإيرادات محاسبياً عند تحصيلها نقداً.
- كل مدفوعات المنشأة تكون بمثابة مصروفات، وكل مصروفات المنشأة ينبغي أن يكون مدفوعة نقداً.
- لا تؤثر المصروفات على حقوق الملكية.
- تعتبر المسحوبات الشخصية لصاحب المشروع بمثابة مصروفات على المشروع.
- ليس من الضروري تخصيص تكاليف الأصول طويلة الأجل على سنوات الحياة الإنتاجية لتلك الأصول.
- الزيادة فى حقوق الملكية تسجل مدينة والنقص يسجل دائناً كما هو الحال بالنسبة لحسابات الأصول.
- طالما أن الإيرادات تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية فإن أى زيادة فيها تسجل مدينة، ونظراً لأن المصروفات تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية فإن أى تخفيض فيها يسجل دائناً.
- ١٥- حدد أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة مطور بالتحديد كل منها:
  - كل عملية تؤثر على الميزانية العمومية تؤثر أيضاً على قائمة الدخل.
  - كل عملية تؤثر على أحد حسابات المصروفات تؤثر أيضاً على أحد حسابات الأصول.
  - كل عملية تؤثر على أحد حسابات الإيراد تؤثر أيضاً على أحد حسابات الأصول.
  - كل عملية تؤثر على أحد حسابات الإيراد تؤثر أيضاً على حساب آخر بقائمة الدخل.
  - كل عملية تؤثر على حساب مصروف تؤثر أيضاً على حساب إيراد.
  - تحقيق إيراد مؤجل التحصيل يسجل محاسبياً بجعل حساب النقدية مدينة وحساب الإيراد دائناً.
  - المصروف المؤجل الدفع يسجل بجعل حساب المصروف مدينة وحساب النقدية

دائماً.

- المصروف المؤجل الدفع يسجل بجعل حساب المصروف مدينا وحساب النقدية دائماً.

- لا يدرج إهلاك الأصول ضمن المصروفات نظراً لأنه لم يسدد نقداً خلال الفترة المحاسبية.

- يعتبر حساب مجمع الإهلاك أحد حسابات المصروفات.

- ليس من الضروري إعداد قيود إقفال خاصة بحسابات الإيرادات والمصروفات في نهاية الفترة المحاسبية طالما أن المنشأة مستمرة في أعمالها.

- يقلل حساب مسحوبات صاحب المشروع في حساب النتيجة بإعتباره مصروفاً يخص صاحب المنشأة.

ثانياً: تطبيقات عملية:

التطبيق الأول :

فيمايلي العمليات التي قامت بها منشأة ياسر لأعمال السمسرة في شراء وبيع وتأجير العقارات خلال شهر مايو سنة ١٩٩٩.

١- في أول مايو استثمر صاحب المشروع مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه نقداً كرأس مال للمشروع.

٢- في ٢ مايو قام ياسر بتأجير قطعة أرض فضاء مقابل ٢٠٠ جنيه شهرياً وقد سدد الإيجار المستحق عن شهر مايو.

٣- في ٥ مايو اشترى ياسر مبنى جاهز لوضعه على الأرض بمبلغ ١٨٠٠ جنيه.

٤- في ١٠ مايو قام ياسر بتأجير نصف المبنى إلى منشأة أخرى مقابل مبلغ ٢٥٠ جنيه شهرياً وحصل على إيجار شهر مقدم.

٥- قام ياسر بعملية وساطة في بيع أحد العقارات وحقق مقابل ذلك عمولة قدرها ١٥٠٠ جنيه حصل منها ٥٠٠٠ جنيه نقداً واتفق مع العميل على تحصيل الباقي خلال شهرين.

٦- سدد في نهاية الشهر تكاليف إعلان نقداً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، ولم يسدد فاتورة تليفون مستحقة في اخر الشهر بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

٧- إقترض من البنك فى نهاية الشهر مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لإستخدامها فى أعمال المشروع بفائدة ٢١٤٪.  
والمطلوب:

تحديد أى من العمليات السابقة يمثل إيرادات بالنسبة للمنشأة وإعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة مع شرح أسباب معالجة تلك القيود على الصورة الواردة فى الإجابة.  
التطبيق الثانى :

فيمابلى العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين الفردية خلال شهر مايو سنة ١٩٩٩.

١- فى ١٩٩٩/٦/١ سددت المنشأة مبلغ ٥٠٠ جنيه مرتب إلى أحد مديري المبيعات نظير عمله خلال شهر مايو.

٢- فى ١٩٩٩/٦/٥ سددت المنشأة فاتورة بنزين خاصة بسيارة التوزيع المملوكة لها قيمتها ١٠٠ جنيه.

٣- فى ١٩٩٩/٦/٧ اشترت المنشأة آلة كاتبة بمبلغ ٨٠٠ جنيه.

٤- فى ١٩٩٩/٦/١٠ سددت المنشأة مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه من القرض المستحق عليها للبنك.

٥- فى ١٩٩٩/٦/١٥ سحب صاحب المشروع من المنشأة مبلغ ٥٠ جنيه لإستخدامها فى أغراضه الشخصية.

٦- فى ١٩٩٩/٦/١٨ سددت المنشأة فاتورة بمبلغ ٢٠٠ جنيه متعلقة بإصلاح السيارة الخاصة بالمنشأة.

والمطلوب:

أن تحدد أى من العمليات السابقة تمثل مصروفات وأن تعد قيود اليومية لتسجيل تلك العمليات مع ذكر التبرير الخاص بمعالجة القيود على الصورة الواردة فى اجابتك.

التطبيق الثالث :

المطلوب وضع الرقم الناقص فى كل حالة من الحالات التالية:

جنيه

١٥٥٨٠٠	أ- حقوق الملكية فى نهاية العام
٢٤٨٠٠	مسحوبات المالك خلال العام
٣٣٢٠٠	صافى الربح خلال العام
٩٩	حقوق الملكية فى بداية العام
٤٠٨٠٠	ب- صافى ربح العام
٢٠٠٠٠٠	حقوق الملكية فى بداية العام
٩٩	حقوق الملكية فى نهاية العام
٣١٠٠٠	مسحوبات المالك خلال العام
٩٩	ج- صافى ربح العام
٦٤٢٠٠	حقوق الملكية فى نهاية العام
٥٣٠٠	حقوق الملكية فى بداية العام
٢٠٨٠٠	مسحوبات المالك خلال العام
٩٩	د- مسحوبات المالك خلال العام
٨٦٨٠٠	حقوق الملكية فى نهاية العام
٢٣٦٠٠	صافى الربح عن السنة
٩٥٠٠٠	حقوق الملكية فى بداية السنة
١٠٣٤٠٠	هـ- حقوق الملكية فى بداية السنة
١٢٠٤٠٠	حقوق الملكية فى نهاية العام
٢٠٠٠٠	إستثمار إضافى من المالك خلال السنة
٩٩	صافى ربح العام
١٦٢٠٠	مسحوبات المالك خلال العام

التطبيق الرابع :

بدأت وكالة الياسمين للإعلان أعمالها فى أول إبريل ١٩٩٩ ويجرى العمل فى هذه المنشأة الفردية على إعداد الحسابات الختامية فى نهاية كل شهر. ويلاحظ أن

**الفصل السادس : فى تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات**  
**وتحديد الربح الدورى للمشروع**

المنشأة تشغل عقاراً تستأجره من الغير، ولكنها تملك أثاث تقدر حياته الإنتاجية بعشر سنوات من تاريخ الاقتناء وهو أول إبريل سنة ١٩٩٩، وفيمايلي ميزان المراجعة الخاص بهذه المنشأة فى ٣٠ يونيو سنة ١٩٩٩.

اسم الحساب	دائن	مدين
نقدية		٢٥٥٠
مدينون		١٢١٠
أثاث		١٢٠٠٠
مجمع إهلاك أثاث	٢٠٠	
دائتون	٢٥٢٠	
رأس مال صاحب المشروع	١٣٠٠٠	
مسحوبات صاحب المشروع		٢٠٠٠
إيرادات إعلان للنهر	٧٤٢٠	
مصرفات إعلانية		١٠٠٠
مصرفات إيجار		٧٤٠
مصرفات تليفون		٢٤٠
أجور ومرتبات		٣٤٠٠
	٢٣١٤٠	٢٣١٤٠

والمطلوب:

- ١- إعداد قيود التسوية لتسجيل الإهلاك عن شهر يونيو ١٩٩٩.
- ٢- إعداد ميزان المراجعة بعد التسوية.
- ٣- إعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية لهذه المنشأة فى ٣٠ يونيو

١٩٩٩

التطبيق الخامس :

فيمايلي ميزان المراجعة المعدل الخاص بمنشأة رفيق فايز في ١٩٩٩/١٢/٣١ .

منشأة رفيق فايز

ميزان المراجعة المعدل في ١٩٩٩/١٢/٣١

اسم الحساب	دائن	مدين
نقدية		٣٦٥٠
أوراق قبض / أوراق دفع	٥٠٠٠٠	٢٢٥٠
عملاء / موردين	٨١٠٠	٦٤٠٠
أراضي		٧٠٠٠
مباني / مجمع إهلاك مباني	٦٠٠٠	٤٥٠٠٠
أثاث / مجمع إهلاك أثاث	٨٠٠	٢٠٠٠
رأس مال صاحب المشروع	٥٠٠٠٠	
حساب جاري صاحب المشروع	١٦١٥٠	
مسحوبات صاحب المشروع		١٢٠٠٠
عمولات مكتسبة	٤٤٠٠٠	
مصرفات إعلان		٦٢٥٠
مصرفات تأمين		١٤٠٠
مصرفات النور والمياه والتليفون		١٣٠٠
مرتبات وأجر		٢٣١٠٠
مصرف إهلاك مباني		١٥٠٠
		٢٠٠
	١٧٥٠٥٠	١٧٥٠٥٠

والمطلوب:

- ١- إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١ .
- ٢- إعداد الميزانية العمومية في شكل تقرير مالي في ١٩٩٩/١٢/٣١ .
- ٣- إعداد قيود الإقفال في نهاية السنة المالية .

#### التطبيق السادس :

فيمايلي العمليات التى قامت منشأة ياسر لإصلاح وصيانة الأجهزة الكهربائية  
فى شهر يناير ١٩٩٩ .

١- ١٩٩٩ / ١ / ١ بدأ ياسر نشاطه بإيداع مبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنية فى خزانة المشروع  
كرأس مال لبدء المشروع لنشاطه.

٢- ١٩٩٩ / ١ / ٢ قامت المنشأة بشراء سيارة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنية نقداً.

٣- ١٩٩٩ / ١ / ٤ قامت المنشأة بشراء أثاث على الحساب بمبلغ ٤٠٠٠ جنية من  
معرض الياسمين للأثاث.

٤- ١٩٩٩ / ١ / ١٠ تم سداد مبلغ ٣٠٠٠ جنية لمعرض الياسمين.

٥- تم شراء قطعة أرض فى ١٩٩٩ / ١ / ٢٥ بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنية وتم سداد  
١٠٠٠٠ جنية نقداً والباقي على الحساب.

٦- بلغت قيمة خدمات الإصلاح والصيانة التى قامت المنشأة بأدائها خلال الشهر  
٣٠٠٠٠ جنية تم تحصيل ٢٥٠٠٠ جنية منها نقداً والباقي مازال مستحقاً على  
العملاء.

٧- تم سداد المصروفات الآتية التى تخص شهر يناير ١٩٩٩ نقداً، ١٤٠٠٠ جنية  
أجور ومرتبات، ١٣٠٠٠ جنية لإيجار.

٨- بلغت المسحوبات النقدية للمالك خلال الشهر ٥٠٠ جنية.

٩- فى ١٩٩٩ / ١ / ٣١ تم الحصول على قرض من البنك الأهلى قدره ٥٠٠٠٠٠  
جنية نقداً.

#### المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة وترجيلها إلى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الأستاذ  
العام وإعداد ميزان المراجعة فى ١٩٩٩ / ١ / ٣١ وتحديد صافى الربح أو الخسارة عن  
شهر يناير ١٩٩٩ وتصوير الميزانية العمومية فى ١٩٩٩ / ١ / ٣١ .

#### التطبيق السابع :

فيمايلي الميزانية العمومية فى ١٩٩٨ / ١٢ / ٣١ لوكالة ياسمين للإعلان:

التزامات		أصول متداولة (قصيرة الأجل)		
دائنون	٢٠٠٠٠	التقديرة	٢٥٠٠٠	
حقوق الملكية		الملاء	٥٠٠٠	
رأس المال	٣٥٠٠٠	أصول ثابتة (طويلة الأجل)		٣٠٠٠٠
		أراضي	١٢٠٠٠	
		سيارات	١٣٠٠٠	٢٥٠٠٠
	٥٥٠٠٠			٥٥٠٠٠

وقد قام المشروع بالعمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٩٩ :

- ١- تم زيادة رأس المال بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه قام المالك بسدادها نقداً.
- ٢- تم الحصول على قرض من بنك القاهرة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً يستحق السداد بعد ٣ سنوات.
- ٣- تم شراء أثاث على الحساب بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.
- ٤- بلغت المسحوبات النقدية للمالك خلال يناير ١٩٩٩ جنيه ماقيمته ١٠٠٠ جنيه نقداً.
- ٥- بلغت قيمة الإعلانات التي قام المشروع بأدائها لمعاملته خلال شهر يناير ١٩٠٠٠ جنيه تم تحصيل ١٢٠٠٠ جنيه منها نقداً والباقي مازال مستحقاً على العملاء.
- ٦- تم شراء أثاث بمبلغ ٩٠٠٠ تم سداد ماقيمته ٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب.
- ٧- تم تحصيل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه من العملاء.
- ٨- تم سداد مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه للدائنون.
- ٩- تم سداد المصروفات الآتية والتي تخص شهر يناير ١٩٩٩ :  
٩٥٠٠ أجر ومرتبات، ٥٠٠٠ إيجار.



**الفصل السادس : فى تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات  
وتحديد الربح الدورى للمشروع**

١- تم بيع  $\frac{1}{2}$  الأراضى على الحساب بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه نظراً لعدم الحاجة إليها.

المطلوب:

١- إعداد قيود اليومية العامة اللازمة لتسجيل العمليات السابقة التى تمت فى خلال شهر يناير ١٩٩٩.

٢- الترحيل لحسابات الأستاذ العام.

٣- إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة فى ٣١/١/١٩٩٩.

٤- إعداد قائمة الدخل عن شهر يناير ١٩٩٩.

٥- تصوير الميزانية العمومية فى ٣١/١/١٩٩٩.



## الفصل السابع

### فى

## ورقة العمل وإستكمال الدوره المحاسبية

### ١ - مقدمة:

عرضنا فى الفصول السابقة لعمليات المشروع وبيننا تأثير كل منها على المعادلة المحاسبية الرئيسية، ثم عرضنا لعملية التسجيل المحاسبى لأهم عمليات المشروع وهى العمليات التى تؤثر على المركز المالى وعلى الإيرادات والمصروفات. وبيننا فى الفصل السابق كيفيه قياس الربح وتصوير القوائم المالية للمشروعات الخدمية البسيطة، ويتطلب تصوير القوائم المالية بصورة دقيقة إعداد بعض قيود التسوية فى نهاية الفترة المحاسبية، وقد أشرنا إلى بعض تلك القيود فى نهاية الفصل السابق وهى القيود المتعلقة بإثبات إهلاك الأصول طويلة الأجل. وهناك إلى جانب قيود التسوية المتعلقة بإثبات الإهلاك العديد من العناصر التى تحتاج إلى تسوية فى نهاية السنة المالية، وسنناقش فى هذا الفصل أهم قيود التسوية التى ينبغى إعدادها فى نهاية السنة المالية ونوضح مبرر إعدادها، وبعد تحديد أهم قيود التسوية التى ينبغى إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية سنعرض لورقة العمل كأسلوب محاسبى مبسط يستخدم فى إثبات قيود التسوية المتعددة، وفى توفير البيانات الملائمة لتصوير القوائم المالية فى نهاية الفترة المحاسبية، وسنوضح الإستخدامات المختلفة لورقة العمل ودورها فى مجال إستكمال الدورة المحاسبية، وسنناقش بعد ذلك كيفية إعداد قيود التسوية فى صورة ملخصة من واقع ورقة العمل، وسنبين كيفيه إعداد قيود الإقفال فى نهاية الفترة المحاسبية، وسنعرض بعد ذلك لكيفية إعداد القوائم المالية الدورية (عن فترة أقل من سنة) دون إقفال الدفاتر، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

### ٢ - الفترات المحاسبية والقوائم المالية:

تنقسم حياة المشروع لأغراض القياس المحاسبى وإعداد القوائم المالية إلى

فترات محاسبية متساوية. ونظراً لتساوى تلك الفترات المحاسبية فإنه يمكن مقارنه النتائج الخاصة بتلك الفترات وتحديد ما إذا كان هناك تحسن فى التشغيل من فترة إلى أخرى. وقد سبق أن ذكرنا أن الفترة المحاسبية هى بمثابة البعد الزمنى الذى تغطيه قائمة الربح. والفترة المحاسبية المتعارف عليها فى معظم دول العالم هى سنة. وكما سبق أن ذكرنا أيضاً فإن معظم المشروعات الناجحة تقوم بإعداد قوائم مالية شهرية أو ربع سنوية وذلك حتى يتوافر للإدارة الداخلية للمشروع معلومات حديثة عن ربحية المشروع من شهر إلى آخر.

ونظراً لتقسيم حياة المشروع إلى فترات محاسبية، فإنه من الضرورى القيام ببعض التسويات بالنسبة لبعض حسابات دفتر الأستاذ، وذلك نظراً لأن بعض الأصول مثل المباني والأثاث على سبيل المثال ينبغى إستنفادها مع مرور الزمن، وبالتالي فإنه من الضرورى تحديد عبء الاهلاك الذى يخص الفترة المحاسبية وتسجيله محاسبياً وتحميل حساب النتيجة بقيمته.

ومن الضرورى أن يشتمل حساب النتيجة على كل الإيرادات والمصروفات القابلة للتخصيص على الفترة المحاسبية المعد عنها ذلك الحساب، ولكنه لا يجب أن يشتمل على عناصر (إيراد أو مصروف) ترتبط بفترات محاسبية تالية. ومن ناحية أخرى فإن الميزانية العمومية ينبغى أن تشتمل على جميع الأصول والخصوم التى تخص الوحدة المحاسبية فى تاريخ إعدادها، وذلك حتى يمكن الإعتماد عليها. وتعتبر قيود التسوية هى الوسيلة الملائمة لتحقيق تلك الأهداف، أى تخصيص العمليات على الفترات المحاسبية بصورة ملائمة، وبالتالي ضمان إشتمال القوائم المالية على كل عناصر الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم فى تاريخ إعدادها.

وتجدر الإشارة الى أن بعض عمليات المشروع تبدأ وتنتهى خلال فترة محاسبية واحدة، ولكن كثير من العمليات الأخرى تبدأ فى خلال فترة محاسبية معينة ويمتد أثرها إلى أكثر من فترة محاسبية مستقبلية، فعلى سبيل

المثال نجد أن المبنى المشتري خلال الفترة الحالية يمكن أن يمتد إستخدامه لمدة خمسة وعشرين سنة. وخلال هذه المدة التى يطلق عليها الحياة الانتاجية للأصل فإنه ينبغى تحميل حساب النتيجة سنوياً بنصيب عادل من تكلفة المبنى، وذلك كمصروف. وقد سبق أن أوضحنا كيفية إعداد قيد التسوية اللازم لتحميل حساب النتيجة بمعبء الإهلاك السنوى للأصول. وسنقوم فى هذا الفصل بمناقشة كل العمليات التى تغطى أكثر من فترة محاسبية وبالتالى تتطلب ضرورة إعداد قيود تسوية.

### ٣- الأنواع الرئيسية لقيود التسوية :

يمكن تبويب الأسباب التى تختم ضرورة إعداد قيود تسوية فى نهاية الفترة المحاسبية إلى أربعة مجموعات رئيسية من العناصر التى توجد والتى ينبغى تخصيصها أو تسجيلها فى فترات محاسبية معينة، وهذه العناصر الأربعة هى :

أ - تكاليف مسجلة ينبغى تخصيصها على فترتين محاسبيتين أو أكثر مثال ذلك تكاليف المباني والمصروفات المدفوعة مقدماً.

ب- إيرادات مسجلة محصلة مقدماً وينبغى تخصيصها بين فترتين محاسبيتين أو أكثر مثال ذلك عمولة محصلة مقدماً عن خدمات أدت خلال هذه الفترة أو ستؤدى خلال فترة تاليه أو إيجار مبنى مملوك للمنشأة محصل مقدماً.

ج- مصروفات غير مسجلة، ومن الأمثلة عليها الأجور التى تخص الفترة الحالية ولكنها لم تسدد بعد حتى نهايتها وتسدد خلال فترة محاسبية تالية ويطلق على هذه العناصر إصطلاح المصاريف المستحقة.

د- إيرادات غير مسجلة ومن أمثلتها العمولات المكتسبة التى لم تحصل بعد حتى نهاية السنة المالية، أو أى إيرادات لم تعد الفواتير الخاصة بها وترسل إلى العملاء حتى نهاية الفترة المحاسبية.

وسنوضح هذه الأنواع المختلفة لقيود التسوية باستخدام نفس المثال الخاص  
بمنشأة ياسر العقارية الذى سبق وأن عرضنا له فى الفصول السابقة، وذلك  
تحقيقاً للترابط فى عرض موضوع الدورة المحاسبية.

### ٣-١ - تخصيص التكاليف المسجلة بين الفترات المحاسبية :

عندما يقوم أى مشروع بإنفاق مبالغ معينة سينتفع بها خلال أكثر من  
فترة محاسبية فإن مبلغ النفقة يحول إلى أحد حسابات الأصول أو يجعل مديناً  
لحساب أصل. وفى نهاية كل فترة من الفترات المستفيدة أو المنتفعة من هذا  
الإنفاق (من خدمات الأصل) فإنه ينبغي تحويل جزء مناسب من هذه النفقة  
(من الأصل) إلى حساب مصروف، وسنوضح هذه المشكلة بالنسبة لمصروفات  
التأمين والمهمات المكتبية، وبطبيعة الحال فإن ما ينطبق على هذين العنصرين  
ينطبق على كافة النفقات المدفوعة مقدماً والتي ينبغي أن تخصص على أكثر  
من فترة محاسبية.

ويجرى العرف المحاسبى على تسمية العناصر المدفوعة مقدماً لأكثر من  
فترة محاسبية المدفوعات المقدمة إشارة إلى أن تلك العناصر تمثل مدفوعات  
يستفيد منها أكثر من فترة محاسبية. وفى نهاية كل فترة ينبغي تحميل الحساب  
الختامى الخاص بها بقيمة المستنفذ من تلك المدفوعات المقدمة، وترحيل  
الجزء المتبقى أو الذى لم يستنفذ بعد من هذه النفقات إلى فترة محاسبية تالية.  
ويكون الجزء المستنفذ من النفقة خلال الفترة المحاسبية الحالية بمثابة  
مصروف، ويكون الجزء غير المستنفذ أو الذى يمثل خدمات متبقية أصل فى  
تاريخ إعداد الميزانية العمومية، وسيتحول هذا الأصل إلى مصروف خلال فترة  
أو فترات محاسبية تالية .

### ٣-١-١ - التأمين المدفوع مقدماً :

يفرض أن منشأة ياسر العقارية سددت فى أول مايو ١٩٩٩ مبلغ ٩٠٠  
جنيه قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاث سنوات، وذلك لتغطية أخطار  
الحريق التى يتعرض لها المبنى المملوك لها. تتطلب المعالجة السليمة لهذه النفقة  
تحميل أحد حسابات الأصول بقيمتها وذلك باستخدام قيد اليومية التالى :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدین	تاریخ	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
٩٠٠	٩٠٠		من حـ/ تأمين مقدم أو غير مستنفذ إلى حـ/ التقديرات إثبات قيمة بوليصة التأمين المحررة بتاريخ اليوم لمدة ثلاث سنوات.	١٩٩٩/٥/١

وطالما أن هذه النفقة سوف توفر حماية تأمينية من أخطار الحريق لمدة ثلاث سنوات فإن تكلفة تلك الحماية في السنة ستكون ثلث هذا المبلغ أي ٣٠٠ جنيه سنوياً. وبالتالي سيكون ما يخص الشهر من هذه النفقة السنوية هو ٢٥ من المصروف السنوي أي ٢٥ جنيه، وبناء على ذلك فإنه من الضروري إجراء قيد يومية لإثبات مصروف التأمين الشهري، وذلك حتى تشمل الحسابات الختامية على المصروفات الشهرية حتى نهاية الشهر أي ٣١ مايو سنة ١٩٩٩ :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدین	تاریخ	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
٢٥	٢٥		من حـ/ مصروفات التأمين إلى حـ/ تأمين مقدم أو غير مستنفذ إثبات مصروفات التأمين الخاصة بشهر مايو ١٩٩٩.	١٩٩٩/٥/٣١

ويساعد هذا القيد في تحقيق هدفين :

- ١- تحميل الحساب الختامي الخاص بشهر مايو بمصروفات التأمين الخاص به، وبالتالي تخصيص مصروفات التأمين على الفترات المستفيدة منها.
- ٢- تخفيض حساب الأصل إلى المبلغ الصحيح الموجود كخدمات مستقبلية في نهاية شهر مايو والذي سيظهر في الميزانية العمومية المعدة في هذا التاريخ.

وتظهر حسابات الأستاذ بعد إثبات تلك العمليات على الصورة التالية :

ح/ تأمين مقدم ح/ رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١٩٩٩/٥/١	قبة للسدد كأمين ضد الحريق		٩٠٠		٩٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	قبة مصاريف التأمين الخاصة بالشهر			٢٥	٨٧٥

ح/ مصروفات التأمين ح/ رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١٩٩٩/٥/٣١	قبة مصاريف التأمين الخاصة بالشهر		٢٥		٢٥

واضح من هذه الحسابات أن حساب التأمين المقدم حمل بمبلغ ٩٠٠ جنيه عند سداد مبلغ التأمين عن ثلاث سنوات وقد ظهر في الجانب الدائن من هذا الحساب مبلغ ٢٥ جنيه قيمة الجزء من التأمين الذي يخص شهر مايو والذي حول إلى أحد حسابات المصروفات (حساب مصروف التأمين). ومن الطبيعي أن حساب التأمين المقدم يعتبر أحد حسابات الأصول التي ستظهر في الميزانية العمومية، أما حساب مصروفات التأمين فهو أحد حسابات المصروفات التي ستظهر في حساب النتيجة.

٣-٢- المهمات المكتبية :

يفرض أن منشأة ياسر العقارية قامت في يوم ٢ مايو ١٩٩٩ بشراء بعض المهمات المكتبية والمطبوعات التي تستفيد منها خلال عدة شهور وقد بلغت قيمة هذه المهمات ٣٦٠ جنيه. إن المعالجة المحاسبية السليمة لهذه العملية



تتطلب تحميل هذه النفقة على حساب أصل بإستخدام القيد التالى :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
٣٦٠	٣٦٠		من حـ/ المهفات المكتبية غير المستفدة (حساب أصل) إلى حـ/ النفقة إثبات قيمة المهفات المكتبية المشتراة بتاريخ اليوم	١٩٩٩/٥/٢

ومن الطبيعى أن هذه المهفات تستهلك يومياً ولكن لايجرى أى قيود يومية لإثبات هذا الإستهلاك اليومي، وفي نهاية الشهر يتم حصر المهفات الموجودة أى التى لم تستخدم بعد حتى نهاية الشهر، وبناء عليه ستحدد قيمة المهفات التى استخدمت خلال الشهر، فبفرض أنه بجرد المهفات الموجودة فى نهاية شهر مايو كانت قيمتها ٢٠٠ جنيه، فإن هذا يعنى أن المهفات المستهلكة بلغت ١٦٠ جنيه، (٢٠٠-٣٦٠)، وبناء عليه يجرى قيد تسرية فى نهاية شهر مايو لإثبات مصروفات المهفات المكتبية يظهر على الصورة التالية:

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
١٦٠	١٦٠		من حـ/ مصروفات المهفات المكتبية إلى حـ/ المهفات المكتبية غير المستفدة إثبات مصاريف المهفات المكتبية عن شهر مايو ١٩٩٩	١٩٩٩/٥/٣١

وتظهر حسابات دفتر الأستاذ الخاصة بتلك العمليات على الصورة التالية :

حـ / المهمات المكتبية غير المستنفذة حـ / رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة الورقة	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٢	إليات شراء المهمات المكتبية		٣٦٠		٣٦٠
١٩٩٩/٥/٣١	إليات مصروفات المهمات المكتبية			١٦٠	٢٠٠

حـ / مصروفات المهمات المكتبية حـ / رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة الورقة	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٥/٥/٣١	إليات مصروف المهمات المكتبية عن الشهر.		١٦٠		١٦٠

واضح من تلك الحسابات أن حساب المهمات المكتبية قد جعل مديناً بمبلغ ٣٦٠ جنيه عند شراء تلك المهمات وقد جعل دائناً بقيمة المهمات المكتبية المستنفذة خلال الشهر والتي حلت إلى حساب مصروفات المهمات المكتبية.

ويظهر رصيد حساب المهمات المكتبية كأصل في الميزانية العمومية. أما حساب مصاريف المهمات المكتبية فيعتبر أحد حسابات المصروفات التي تظهر في حساب النتيجة. إن عدم إجراء قيد التسوية السابق يؤدي إلى تخفيض المصروفات بمبلغ ١٦٠ جنيه وزيادة صافي الربح بنفس المبلغ، وزيادة حقوق الملكية بنفس المبلغ، كما أن مجموع الأصول سيكون متضخماً بنفس المبلغ.

وهناك أسلوباً آخر لمعالجة عناصر المدفوعات المقدمة وذلك عن طريق معالجة عنصر النفقة عند دفعه كمصروف، وفي نهاية السنة يجرى قيد تسوية مؤداه جعل حساب الأصل مديناً وحساب المصروف دائناً. وكلاً من هاتين الطريقتين مقبول في الممارسة العملية. وإذا طبقنا هذا الأسلوب في المعالجة

على المهمات المكتبية سنجد أن القيد الخاص بإثبات المهمات المكتبية عند الحصول عليها سيظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدین	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
٣٦٠	٣٦٠		من حـ/ مصروفات المهمات المكتبية إلى حـ/ النقدية إثبات شراء المهمات المكتبية	١٩٩٩/٥/٢

وفي نهاية الشهر وعند جرد المهمات الموجودة وتحديد قيمتها يتم إجراء قيد التسوية التالي :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدین	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
٢٠٠	٢٠٠		من حـ/ المهمات المكتبية غير المستقلة (أصل) إلى حـ/ مصروفات المهمات المكتبية إثبات قيمة المهمات المتبقية في نهاية الشهر.	١٩٩٩/٥/٣١

ويترتب على ترحيل تلك القيود إلى الحسابات الخاصة بها أن تظهر تلك الحسابات في هذه الحالة على الصورة التالية :

حـ/ مصروفات المهمات المكتبية حـ/ رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصيده
١٩٩٩/٥/٢	إثبات شراء المهمات المكتبية.		٣٦٠		٣٦٠
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات للمهام الموجودة في نهاية الشهر.			٢٠٠	١٦٠

ح/ المهمات المكتبية غير المستنفدة حـ/ رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة البرقية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إبانت المهمات الموجودة فى نهاية الشهر.		٢٠٠		٢٠٠

واضح من هذه المعالجة أن حساب مصروفات المهمات المكتبية جعل مدينياً بمبلغ ٣٦٠ جنيه عند شراء تلك المهمات، وقد جعل دائناً بقيمة الجزء الموجود من تلك المهمات فى نهاية الشهر وقدره ٢٠٠ جنيه، الأمر الذى يترتب عليه أن يصبح رصيد حساب مصروفات المهمات المكتبية، بعد هذا الإستبعاد يبلغ ١٦٠ جنيه، ويمثل هذا المبلغ قيمة مصروف المهمات المكتبية عن الشهر والتى ستحول إلى حساب النتيجة. أما حساب المهمات المكتبية غير المستنفدة فيمثل أحد حسابات الأصول ويظهر فى ظل هذه المعالجة فى نهاية الفترة المحاسبية فقط ويجعل مدينياً بقيمة المهمات المكتبية الموجودة فى نهاية الفترة، وقد بلغ رصيده فى الحالة المعروضة هنا مبلغ ٢٠٠ جنيه، وستظهر فى الميزانية العمومية. ويلاحظ أن هذه المعالجة تؤدى إلى نفس النتيجة التى وصلنا إليها من المعالجة الأولى، ولكن المعالجة الأولى تكون أكثر منطقاً لأنها تتمشى مع عملية الحصول على الأصل أولاً ثم إستفاده فى سبيل إنتاج الإيرادات.

٣-١-٣- إهلاك المباني والأثاث :

بينا فى الفصل السابق كيفية تحديد عبء الإهلاك الشهري للمباني وقدره ١٠٠ جنيه\* وذكرنا أنه يجرى قيد فى نهاية كل شهر لتسجيل الإهلاك الخاص بالشهر، وبناء عليه فإنه فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ سيجرى قيد لإبانت إهلاك المباني الخاص بالشهر سيظهر على الصورة التالية :

\* الإهلاك السنوى ١٢٠٠ جنيه لأن قيمة المبنى ٢٤٠٠٠ جنيه وحياه الإنتاجية ٢٠ سنة.

دفتر اليومية      صفحة رقم ....

مدین	دائن	رقم الحساب في دفتر الاستاذ	البيان	التاريخ
١٠٠	١٠٠		من حـ/ مصاريف إهلاك مباني إلى حـ/ مجمع إهلاك مباني إثبات مصاريف الإهلاك الخاصة بشهر مايو ١٩٩٩ .	١٩٩٩/٥/٣١

وتظهر حسابات دفتر الأستاذ بعد ترحيل هذا القيد على الصورة التالية :

حـ/ مصروفات إهلاك مباني      حـ/ رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات مصروفات الإهلاك الخاصة بالشهر.		١٠٠		١٠٠

حـ/ مجمع إهلاك مباني      حـ/ رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١٩٩٩/٥/١	رصید مرحل من الشهر السابق				٣٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات مصروفات الإهلاك الخاصة بالشهر.			١٠٠	٤٠٠

واضح من تلك الحسابات أن حساب مصروف الإهلاك يظهر به مبلغ مدین قدره ١٠٠ جنيه وسيحول إلى حساب النتيجة، أما حساب مجمع إهلاك المباني، فقد ظهر به رصید دائن في أول شهر مايو قدره ٣٠٠ جنيه

وهو الإهلاك المجمع عن الشهور من فبراير حتى إبريل (ثلاث شهور) على أساس أن المنشأة تحسب الإهلاك اعتباراً من الشهر التالي للشهر الذى يتم فيه شراء الأصل، وقد اشترت المنشأة المباني فى خلال شهر يناير سنة ١٩٩٩. ويرتب على ترحيل القيد السابق إلى حساب مجمع الإهلاك أن يصبح رصيد هذا الحساب فى نهاية الشهر ٤٠٠ جنيه، وسيظهر هذا الرصيد فى الميزانية العمومية مطروحاً طرْحاً شكلياً من حساب المباني على أساس أن حساب مجمع الإهلاك هو حساب تقييم لحساب المباني، وتكون القيمة الدفترية للمباني وهى عبارة عن التكلفة مطروحاً منها قيمة مجمع الإهلاك هى ٢٣٦٠٠ جنيه (٢٤٠٠٠-٤٠٠ جنيه).

ويجرى قيد تسوية آخر فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ لإثبات مصاريف إهلاك الأثاث الخاص بالشهر. وقد سبق أن ذكرنا أن الحياة الانتاجية للأثاث تقدر بعشر سنوات وبالتالى فإن عبء الإهلاك السنوى باستخدام طريقة القسط الثابت يبلغ ٢٢٢٠ جنيه (١٠ ÷ ٢٢٢٠ سنوات) وبالتالى يكون عبء الإهلاك الشهرى هو  $2220 \times \frac{1}{12} = 185$  جنيه. وبناء على ذلك فإن قيد التسوية الخاص بإثبات إهلاك الأثاث عن شهر مايو ١٩٩٩ يظهر على الصورة التالية :

مدین	دائن	رقم الحساب فى دفتر الاسط	البيان	التاريخ
١٨٥	١٨٥		من حـ ا مصاريف إهلاك الأثاث إلى حـ ا مجمع إهلاك الأثاث إثبات مصاريف إهلاك الأثاث عن شهر مايو ١٩٩٥.	١٩٩٩/٥/٣١

ويلاحظ أن عدم إدراج هذا القيد سيترتب عليه تخفيض المصاريف بمبلغ ١٨٥ عنه وبالتالى زيادة الربح وزيادة حقوق الملكية بنفس القيمة، ويقابل ذلك بطبيعة الحال زيادة فى جانب الأصول بالميزانية العمومية وترتب على

ترحيل القيد الخاص بمجمع الإهلاك عن شهر مايو ١٩٩٩ أن يصبح رصيد هذا الحساب ٧٤٠ جنية (١٨٥ × ٤ جنية) وتكون القيمة الدفترية للأثاث ٢١٤٦٠ جنية وهى عبارة عن ٢٢,٢٠٠ مطروحاً منها ٧٤٠ جنية وتظهر الحسابات المتعلقة بتلك العمليات على الصورة التالية :

ح/ مصاريف إهلاك أثاث حـ/ رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إبات مصاريف الإهلاك عن الشهر		١٨٥		١٨٥

ح/ مجمع إهلاك أثاث حـ/ رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/١	رصيد مرحل من الشهر السابق				٥٥٥
١٩٩٩/٥/٣١	إبات إهلاك شهر مايو			١٨٥	٧٤٠

واضح من تلك الحسابات أن حساب مصروفات إهلاك الأثاث ظهر به مبلغ مدین قدره ١٨٥ جنية سيحول إلى حساب النتيجة، أما حساب مجمع الإهلاك فقد ظهر فيه رصيد مرحل من الشهر السابق وظهر فيه القيد الخاص بشهر مايو ليصبح رصيده ٧٤٠ جنية سيظهر مطروحاً من حساب الأثاث فى الميزانية العمومية.

### ٣-ب- إيرادات مسجلة ينبغي تخصيصها بين الفترات المحاسبية :

هناك بعض الإيرادات التي قد تكون محصلة مقابل تأدية خدمات عن فترات مقبلة، ويتطلب التصوير السليم للقوائم المالية ضرورة تخصيص تلك الإيرادات على الفترات التي ستؤدي فيها تلك الخدمات. فيفرض أن منشأة يأسر العقارية تقوم بأعمال إدارة العقارات لحساب الغير نظير الحصول على أتعاب مقابل تأدية تلك الخدمة، ويفرض أن أحد العملاء وهو العميل شادى قد تعاقد مع المنشأة على إدارة العقار الخاص به لمدة ستة شهور سيقوم بقضاائها في الخارج، وقد تم الاتفاق على أن تحصل منشأة يأسر العقارية على أتعاب مقابل إدارة العقار تبلغ ٢٠٠ جتية شهرياً. وقد قام العميل شادى بسداد الأتعاب الخاصة بالستة شهور مقدماً في يوم أول مايو سنة ١٩٩٩. وفي هذه الحالة سيكون قيد إثبات تحصيل الأتعاب على الصورة التالية :

دفتر اليومية      صفحة رقم ....

ملين	دائن	رسم الحساب في دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
١٢٠٠	١٢٠٠		من حـ/ التقديرات إلى حـ/ أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدماً. إثبات أتعاب إدارة العقارات المحصلة مقدماً من العميل شادى.	١٩٩٩/٥/١

ويلاحظ أننا رحلنا أتعاب إدارة العقارات المحصلة مقدماً إلى حساب يحمل نفس الاسم ذلك لأن واقعة تحصيل هذا الإيراد لا تعني أن المنشأة قد اكتسبت هذا الإيراد ذلك لأنه إيراد مقابل التعهد بتأدية خدمة لمدة ستة شهور. إن هذا الحساب يمثل حساب إلزام عند تحصيله، ويبدأ هذا الإلزام يتحول تدريجياً إلى إيراد خلال مدة الستة شهور، وستتم عملية تحقق الإيراد شهرياً بمبلغ ٢٠٠ جتية، وبناء على ذلك فإنه ينبغي إعداد قيد في نهاية كل شهر لإثبات



الإيراد المكتسب من هذه الأتعاب فى نهاية الشهر، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

دفتر اليومية      صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
٢٠٠	٢٠٠		من حـ/ أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدما. إلى حـ/ أتعاب إدارة عقارات مكتبة إببات أتعاب إدارة العقارات المحققة عن شهر مايو.	١٩٩٩/٥/٣١

وتظهر الحسابات التى ترحل إليها تلك العمليات على الصورة التالية :

حـ/ أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدما حـ/ رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	وصيد
١٩٩٩/٥/١	إببات أتعاب إدارة العقارات المحصلة			١٢٠٠	١٢٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	إببات أتعاب إدارة العقارات المكتبة.		٢٠٠		١٠٠٠

حـ/ أتعاب إدارة العقارات المكتبة حـ/ رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	وصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إببات الأتعاب المكتبة عن الشهر			٢٠٠	٢٠٠

واضح من تلك الحسابات أن أتعاب إدارة العقارات المحصلة مقدماً رحلت إلى أحد حسابات الإلتزامات بكامل قيمتها وذلك في تاريخ تحصيلها، وفي نهاية الشهر تم تخفيض هذا الإلتزام بقيمة أتعاب إدارة العقارات المكتسبة عن الشهر وقدرها ٢٠٠ جنيه وقد تم ترحيل هذا المبلغ إلى حساب إيرادات إدارة العقارات المكتسبة، وسيرحل رصيد هذا الحساب إلى حساب النتيجة في نهاية الشهر. ومن الطبيعي أن رصيد حساب أتعاب إدارة العقارات المحصلة مقدماً وقدره ١٠٠٠ جنيه سيظهر في جانب الخصوم من الميزانية العمومية المعدة في نهاية شهر مايو سنة ١٩٩٩. ويمثل هذا الرصيد إلتزام تتعهد بمقتضاه المنشأة بتأدية خدمات إدارة العقار لمدة خمسة شهور قادمة.

### ٣-ج- المصروفات غير المسجلة في الدفاتر :

تكون قيود التسوية ضرورية في نهاية الفترة المحاسبية لتسجيل أى مصروفات حدثت فعلاً ولكن لم يتم تسجيلها محاسبياً بعد. وهناك عديد من الأمثلة التي تشير إلى وجود مصروفات مستحقة مثال ذلك الإيجار المستحق والمهايا المستحقة والفوائد المستحقة. ويقال أن هذه المصروفات تنمو وتتجمع تدريجياً وتكون مستحقة في نهاية الفترة، وينبغي إدراجها في الحسابات في نهاية الفترة تحقيقاً للتصوير السليم للقوائم المالية. وستبين فيما يلي كيفية معالجة الفوائد المستحقة والمربعات والأجور المستحقة كأمثلة على تلك العناصر، ومن الطبيعي أن ما ينطبق على هذين العنصرين ينطبق على أى عناصر مستحقة أخرى.

### ٣-ج-١- الفوائد المستحقة :

سبق أن ذكرنا أن منشأة ياسر العقارية قد حصلت على قرض من البنك يوم ١٩٩٩/١/٣ بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وهذا القرض ويستحق بعد سنة ويبلغ معدل الفائدة على القرض ١٤,٤٪ سنوياً. ومن الطبيعي أن مرور الوقت يعتبر من العوامل التي يترتب عليها وجود مصروف الفوائد، معنى هذا أنه في

نهاية شهر يناير سيكون هناك فوائد مستحقة على المنشأة قدرها :

$$٢٨ \quad ١٤٤ \\ ٣٦٠ \quad ١٠٠٠ \\ ٥٦٠ = \frac{28}{360} \times \frac{144}{1000} \times ٥٠٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

وفى نهاية شهر مارس سيكون هناك فوائد مستحقة قدرها ٦٠٠ جنيه وهى عبارة عن

$$٣٠ \quad ١٤٤ \\ ٣٦٠ \quad ١٠٠٠ \\ ٦٠٠ = \left( \frac{30}{360} \times \frac{144}{1000} \times ٥٠٠٠٠ \right) \text{ جنيه.}$$

وهذه الفوائد المستحقة ينبغى ظهورها فى الحسابات شهرياً حتى ولو كانت الفائدة ستدفع فى نهاية مدة القرض، ذلك لأن مضى المدة يترتب عليه إستحقاق تلك الفوائد، كما أن البنوك تجرى عادة على تحميل عملائها بهذه الفوائد. ويعد قيد تسوية فى نهاية كل شهر لإثبات الفوائد المستحقة عن هذا الشهر. وقد أثبتنا فى الفصل السابق الفوائد المستحقة على المنشأة إبتداءً من تاريخ عقد القروض وحتى نهاية شهر إبريل ١٩٩٩، ويكون من الضرورى بناء على ذلك إثبات الفوائد المستحقة عن شهر مايو فقط، ويظهر القيد الخاص بإثبات الفوائد الشهرية المستحقة عن هذا الشهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية      صفحة رقم ....

مدین	تاریخ	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
٦٠٠	٦٠٠		من حـ/ مصروفات الفوائد إلى حـ/ الفوائد المستحقة إثبات مصروفات الفوائد المستحقة عن شهر مايو ١٩٩٩.	١٩٩٩/٥/٣١

وتظهر الحسابات المتعلقة بتلك العمليات على الصورة التالية :

حـ / مصروفات الفوائد حـ / رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة البرقية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات مصاريف الفوائد الخاصة بالشهر.		٦٠٠		٦٠٠

حـ / الفوائد المستحقة حـ / رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة البرقية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/١	رصيد مرحل من الشهر السابق				٢٣٦٠
١٩٩٠/٥/٣١	إثبات الفوائد المستحقة عن الشهر			٦٠٠	٢٩٦٠

واضح من هذا الحساب أن الفوائد المستحقة في بداية شهر مايو كانت ٢٣٦٠ وقد ترتب على ترحيل القيد الخاص بإثبات الفوائد المستحقة عن شهر مايو أن أصبح رصيد حساب الفوائد المستحقة في نهاية الشهر يبلغ ٢٩٦٠ جنيه. ويعتبر حساب الفوائد المستحقة أحد حسابات الإلتزامات التي ستظهر في الميزانية العمومية، أما مصروفات الفوائد فهو يمثل مصروف يحمل على حساب النتيجة في شهر مايو قبل الوصول إلى ربح المنشأة. وسيظل حساب الفوائد المستحقة يتراكم إلى أن يصل رصيده في نهاية مدة القرض إلى إجمالي الفوائد السنوية المستحقة على هذا القرض. وعند سداد القرض وفوائده في ميعاد الإستحقاق المتفق عليه سيتم جعل كل من حسابي القرض وحساب الفوائد المستحقة مدين وحساب النقدية دائناً بالمبلغ المسدد.

٣-ج-٢- الأجرور والمرتبات المستحقة :

من العناصر التي قد تحتاج إلى تسوية في نهاية الفترة المحاسبية الأجرور

والمرتبات وذلك لضمان تحميل الحساب الختامي للفترة بقيمة الأجور والمرتبات الخاصة بالفترة بصرف النظر عما إذا كانت تلك الأجور قد سددت أو لم تسدد. وقد سبق أن أوضحنا كيفية معالجة مرتب المدير المستحق في نهاية شهر مارس في الفصل السابق، وسنقوم بتوضيح هذه المشكلة مرة أخرى هنا إستكمالاً لموضوع قيود التسوية التي تعد في نهاية الفترة المحاسبية. فبفرض أن الأجور والمرتبات المتعلقة بمنشأة ياسر العقارية والخاصة بشهر مايو ١٩٩٩ لم تدفع حتى نهاية الشهر (وقدرها ٦٠٠ جنيه) فإنه ينبغي إعداد قيد تسوية في نهاية الشهر لإثبات المرتبات والأجور المستحقة، يظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
٦٠٠	٦٠٠		من ح/ا مصروفات الأجور والمرتبات إلى ح/ا الأجور والمرتبات المستحقة إثبات الأجور والمرتبات المستحقة في نهاية شهر مايو سنة ١٩٩٩.	١٩٩٩/٥/٣١

وسيتظهر حساب الأجور والمرتبات ضمن عناصر المصروفات في قائمة الربح، أما حساب الأجور والمرتبات المستحقة فيعتبر أحد حسابات الإلتزامات في الميزانية العمومية المعدة في نهاية شهر مايو ١٩٩٩. وسيكون رصيد حساب مصروفات الأجور والمرتبات ٦٠٠ جنيهه وأيضاً سيكون رصيد حساب الأجور والمرتبات المستحقة ٦٠٠ جنيهه. وتظهر تلك الحسابات على الصورة التالية :

ح/ا مصروفات الفوائد رقم ..... ح/ا

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات مصاريف الفوائد الخاصة بالشهر.		٦٠٠		٦٠٠

حـ/ الأجر والمرتبات المستحقة حـ/ رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	وصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إيرادات مصروفات الأجر والمرتبات المستحقة.			٦٠٠	٦٠٠

٣ - د - الإيرادات غير المسجلة :

نعالج الإيرادات غير المسجلة بالدفاتر بنفس الطريقة الخاصة بمعالجة المصروفات غير المسجلة في الدفاتر في نهاية الفترة المحاسبية. إنه من الضروري تحديد الإيرادات التي لم تسجل بعد في نهاية السنة المالية، وتسجيلها محاسبياً باعتبارها تخص الفترة المحاسبية التي تعد لها الحسابات الختامية. ويتم تسجيل الإيرادات التي تخص الفترة (غير المسجلة حتى نهاية الفترة) عن طريق قيد تسوية يتم بمقتضاه جعل حساب أصل هو الإيراد المستحق على الغير مدينًا، وحساب الإيراد المكتسب (وهو أحد حسابات الإيرادات) دائنًا بقيمة الإيراد غير المسجل حتى نهاية الفترة المحاسبية. يفترض أن منشأة ياسر العقارية تعاقدت مع أحد الأفراد على إدارة العقار الخاص به مقابل ١٢٠ جنيه شهرياً اعتباراً من منتصف شهر مايو ١٩٩٩ على أن تسدد قيمة تلك الأتعاب مؤخرًا أى في ١٥ يونيو و١٥ يوليو وهكذا. في هذه الحالة نجد أن المنشأة ستقوم بتأدية خدماتها اعتباراً من منتصف شهر مايو وبانتهاء شهر مايو سيكون هناك إيراد محقق ولكنه غير مسجل بالدفاتر قدره ٦٠ جنيه  $(120 \times \frac{1}{2})$  شهر) وينبغي إعداد قيد تسوية لتسجيل هذا الإيراد المكتسب في نهاية شهر مايو ١٩٩٩ ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

ملين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
٦٠	٦٠		من حـ / أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل إلى حـ / أتعاب إدارة عقارات مكتسبة. إثبات أتعاب إدارة العقارات المستحقة على على العملاء في نهاية الشهر.	١٩٩٩/٥/٣١

ومن الطبيعي أن حساب أتعاب إدارة العقارات تحت التحصيل سيظهر في الميزانية العمومية المعدة في نهاية شهر مايو ١٩٩٩ كأحد بنود الأصول، أما حساب أتعاب إدارة العقارات المكتسبة فسيظهر ضمن حسابات الإيرادات بحساب النتيجة، وقد سبق فتح هذا الحساب عند معالجة إيرادات إدارة العقارات الأخرى، وقد رحلنا إلى هذا الحساب قبل ذلك مبلغ ٢٠٠ جنيه قيمة أتعاب إدارة العقارات الخاصة بالعميل شادي، وبناء على ذلك ستظهر تلك الحسابات على الصورة التالية :

حـ / أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل حـ / رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	ملين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات أتعاب إدارة العقارات المستحقة		٦٠		٦٠

حـ / أتعاب إدارة عقارات مكتسبة حـ / رقم .....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	ملين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات أتعاب إدارة عقارات مكتسبة			٢٠٠	٢٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات أتعاب إدارة عقارات مكتسبة			٦٠	٢٦٠

واضح من تلك الحسابات أن حساب أتعاب إدارة العقارات تحت التحصيل قد جعل مدينا بمبلغ ٦٠ جنيه وسيحول إلى الميزانية العمومية باعتباره أحد حسابات الأصول، أما حساب أتعاب إدارة العقارات المكتسبة فقد سبق أن جعل دائماً نتيجة عملية إثبات الأتعاب المكتسبة عن شهر مايو، وقد جعل دائماً نتيجة ترحيل القيد الخاص بإثبات أتعاب إدارة العقارات تحت التحصيل في نهاية الشهر، ولهذا ظهر له رصيد دائن بمبلغ ٢٦٠ جنيه سيحول إلى حساب النتيجة (قائمة الدخل).

ويلاحظ أنه عند تحصيل الأتعاب في ١٥ يوليو ١٩٩٩ فإن المبلغ المحصل سيكون سداداً للجزء المستحق عن شهر مايو والباقي هو عمولة مكتسبة عن شهر يونيو، أى أنه عند إستلام مبلغ ١٢٠ جنيه من العميل في ١٥ يونيو ١٩٩٩ فإن هذا المبلغ ينبغي تقسيمه إلى قسمين :

١- القسم الأول هو ٦٠ جنيه يعتبر تخفيض لحساب أصل هو أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل ليصبح رصيده بعد التحصيل يساوى صفر.

٢- القسم الثانى وهو ٦٠ جنيه يمثل إيرادات إدارة عقارات مكتسبة عن النصف الأول من شهر يونيو ١٩٩٥ وهذا الجزء يحول إلى حساب أتعاب إدارة العقارات المكتسبة.

وبناء على ذلك فإن قيد تحصيل أتعاب إدارة العقارات فى يوم ١٥ يونيو ١٩٩٩ سيظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية      صفحة رقم ....

ملحق	دائن	رقم الحساب فى الأستاذ	البيان	التاريخ
١٢٠			من ح/ا التقديرية إلى مذكرتين	١٩٩٩/٥/٣١
	٦٠		ح/ا أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل	
	٦٠		ح/ا أتعاب إدارة عقارات مكتسبة	
			إثبات الأتعاب المحصلة عن المدة من ١٥ مايو حتى ١٥ يونيو ١٩٩٥.	



ومن الطبيعي أنه يترتب على ترحيل هذا القيد إقفال حساب أتعاب إدارة العقارات تحت التحصيل وظهور حساب إيراد هو حساب أتعاب إدارة العقارات المكتسبة ويمثل رصيده إيراد إدارة العقارات المكتسبة والمحصل حتى ١٥ يونيو ١٩٩٩.

وجدير بالذكر أنه يترتب على إثبات قيد التسوية فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ التخصيص السليم للإيرادات بين الفترات المحاسبية، وبالتالي التصوير الدقيق للقوائم المالية. ويمكن القول بصفة عامة أن قيود التسوية تساعد على تخصيص الإيرادات على الفترات المحاسبية التى تخصها كما تساعد أيضا على تحميل تلك الفترات بالمصاريف الخاصة بها. ويترتب على إجراء قيود التسوية أن تشتمل قائمة الدخل على كل الإيرادات والمصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية بصرف النظر عما إذا كانت تلك الإيرادات قد تم تحصيلها أم لا حتى نهاية تلك الفترة، أو ما إذا كانت المصروفات قد سددت أو لم تسدد حتى نهاية الفترة المحاسبية.

#### ٤- ورقة العمل وإعداد قيود التسوية :

أوضحنا فى الجزء السابق من هذا الفصل أهم قيود التسوية التى ينبغى إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية، وفى حقيقة الأمر فإن هذه القيود تعد بعد ضبط الحسابات وإعداد ميزان المراجعة، كما أنها تعتبر خطوة ضرورية لإعداد القوائم المالية، وإعداد قيود الإقفال المناسبة. ويمكن تلخيص الأعمال التى ينبغى القيام بها فى نهاية الفترة المحاسبية بناء على ذلك فيما يلى :

- ١- ترصيد الحسابات وإعداد ميزان المراجعة والتحقق من تطابق جانبية.
- ٢- إعداد قيود التسوية وإثباتها فى دفتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ.
- ٣- إعداد القوائم المالية.
- ٤- إعداد قيود الإقفال وتسجيلها فى دفتر اليومية وترحيلها إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ.

وتتطوى هذه الخطوات على كثير من التفاصيل التى قد تؤدى إلى الوقوع فى بعض الأخطاء. ولاشك أنه من الضرورى العمل على إكتشاف تلك الأخطاء وتصحيحها. ويتم هذا التصحيح عن طريق إجراء قيود يومية مناسبة لإلغاء القيود الخاطئة وتسجيل قيود يومية صحيحة بدلا منها. ويحتاج هذا الأسلوب فى معالجة الأخطاء وتصحيحها إلى وقت طويل هذا بالإضافة إلى أنه يعقد دفتر اليومية ويترتب عليه إدراج كثير من القيود التى لا مبرر لها بهذا الدفتر. ومن الأساليب المستخدمة لتجنب تسجيل قيود خاطئة بدفتر اليومية وتصحيحها بعد ذلك إستخدام ورقة العمل أو قائمة العمل كوسيلة لإعداد قيود التسوية وتوفير البيانات الملائمة لإعداد القوائم المالية. ويؤدى إستخدام ورقة العمل إلى تبسيط العمل المحاسبى فى نهاية الفترة المحاسبية، هذا فضلاً عن أنها تمثل أسلوباً منتظماً وملخصاً للقيام بجميع الخطوات التى ينطوى عليها العمل المحاسبى فى نهاية الفترة المحاسبية. ولا تمثل ورقة العمل جزء من السجلات المحاسبية، وإنما هى قائمة تعد بالقلم الرصاص بواسطة المحاسبين لتسهيل مهام إعداد قيود التسوية والقوائم المالية، وإذا حدث أى خطأ فى ورقة العمل فإنه يمكن تصحيحه بسهولة دون حاجة إلى إجراء قيود خاطئة وتصحيحها وتعقيد دفتر اليومية.

وتعتبر ورقة العمل وسيلة يتم فيها تسوية حسابات دفتر الأستاذ فى نهاية الفترة المحاسبية لإدراج العناصر التى ينبغى إدراجها، وإستبعاد العناصر التى ينبغى استبعادها ثم بعد ذلك التحقق من توازن حسابات دفتر الأستاذ بعد التسويات. وبعد التحقق من توازن حسابات دفتر الأستاذ بعد التسويات يتم إعداد مسودة الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى تلك الورقة، أى أن هذه الورقة ستشمل على كل ما هو مطلوب لإعداد القوائم المالية فى نهاية الفترة المحاسبية، كما أنها ستوفر البيانات المطلوبة لإعداد قيود الإقفال المناسبة. ويتكون الشكل الشائع من ورقة العمل من شقين : الشق الأول وهو الجزء الأعلى من القائمة اسم الوحدة المحاسبية المعد لها القائمة وعنوان ورقة العمل والفترة الزمنية التى تغطيتها. أما الشق الثانى من الورقة فهو الأعمدة التى تتكون منها القائمة.

وتتكون ورقة العمل من عمود لاسم الحساب وخمسة أقسام أو خمسة أعمدة زوجية يتكون كل منها من عمودين أحدهما مدين والآخر دائن وتشتمل الأقسام الخمسة على قسم لأرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات، وقسم للتسويات، وقسم لأرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات، وقسم للأرصدة التي ترحل للحسابات الختامية، وقسم للأرصدة التي ستحول للميزانية العمومية. وسنقوم بشرح إجراءات إعداد ورقة العمل من خلال التعرض لخمسة خطوات رئيسية هي :

#### الخطوة الأولى :

نقل أرصدة دفتر الأستاذ إلى ورقة العمل والتحقق من تطابق الجانِب المدين مع الجانب الدائن : تنطوي أول خطوة من خطوات إعداد ورقة العمل والقيام بالتسويات في تلك الورقة على نقل أرصدة حسابات دفتر الأستاذ كما تظهر في نهاية الفترة المحاسبية إلى ورقة العمل في العمود الذى يحمل عنوان ميزان المراجعة وذلك بعد كتابة إسم كل حساب أمام الرقم الخاص به. ويسمح استخدام ورقة العمل في الحياة العملية بنقل أرصدة حسابات دفتر الأستاذ مباشرة إلى تلك ورقة وذلك دون الحاجة إلى إعداد ميزان مراجعة أولاً ثم النقل منه إلى ورقة العمل لأن ذلك ينطوي على ازدواجية في العمل لا مبرر لها. إن الاجراء العملى المعتاد ينحصر فى القيام بترصيد حسابات دفتر الأستاذ فى نهاية الفترة المحاسبية ثم نقل هذه الأرصدة مباشرة من هذا الدفتر إلى العمود الخاص بميزان المراجعة فى ورقة العمل وتجميع كل من العمود المدين والدائن والتحقق من تطابقهما قبل الإستمرار فى أى خطوة تالية. وتظهر ورقة العمل لمنشأة يأسر العقارية بعد هذه الخطوة على الصورة التالية :

# منشأ القياس القياسية

## ورقة العمل

عن الشهر المنتهى في ١٩٩٩/٥/٣١

اسم الحساب		ميزان المراجعة قبل التصويات		التصويات		ميزان المراجعة بعد التصويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
		دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	أصول	خصوم
	نقدية	٩٥٦٥٠									
	مدينون	٤٤٥٠٠									
	تأمين غير مستفد	٩٠٠									
	مهمات مكتبية	٣٦٠									
	أراضى	٢٠٥٠٠									
	مباني	١٢٠٠٠									
	مجمع إهلاك مباني	٣٠٠									
	أثاث	٢٢٢٠٠									
	مجمع إهلاك اثاث	٥٥٥									
	دائتور	١٣٦٥٠									
	فوائد مستحقة	٢٣٦٠									
	أنداب إدارة عقارات محصلة										
	مقدماً	١٢٠٠									
	قرض	٥٠٠٠٠٠									
	رأس مال ياسر	١٠٠٠٠٠٠									
	حساب ياسر الجارى	٢٤٥٣٥									
	مستحقات ياسر	١٥٠٠									
	عمولة بيع عقارات	٨٠٠٠									
	مصرفات إعلان	١٨٠٠									
	مصاريف سفر وانتقال	٩٢٠									
	مصاريف تليفون	٢٧٠									
		٢٠٠٦٠٠	٢٠٠٦٠٠								

وبلاحظ أننا وصلنا إلى ميزان المراجعة الخاص بمنشأة ياسر العقبارية فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ بعد إثبات العمليات التى حدثت خلال هذا الشهر فى دفتر اليومية وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ وترصيد تلك الحسابات فى نهاية الشهر والوصول إلى الأرصدة السابقة. وقد كانت العمليات التى حدثت خلال الشهر هى :

- ١- سددت المنشأة نقداً فى يوم ١٩٩٩/٥/١ قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاث سنوات بمبلغ ٩٠٠ جنيه.
- ٢- فى يوم ١٩٩٩/٥/١ أيضاً حصلت المنشأة مبلغ ١٢٠٠ جنيه نقداً قيمة أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدما.
- ٣- فى يوم ١٩٩٩/٥/٢ قامت المنشأة بشراء مهمات مكتبية بمبلغ ٣٦٠ جنيه سددتها نقداً.
- ٤- فى ١٩٩٩/٥/٥ سددت المنشأة نقداً قيمة الأجور المستحقة التى ظهرت فى ميزانية شهر أبريل سنة ١٩٩٩ وقدرها ٥٠٠ جنيه.
- ٥- فى ١٩٩٩/٥/١٠ سددت المنشأة نقداً قيمة فاتورة مصاريف إعلان بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.
- ٦- فى ١٩٩٩/٥/١٥ أرسل أحد متعهدى الإعلان فاتورة مصاريف إعلان بمبلغ ٣٠٠ جنيه. واتفق على سداد قيمتها بعد شهر.
- ٧- فى ١٩٩٩/٥/٢٠ حققت المنشأة إيراد نقدى ناتج عن عملية بيع أحد العقارات بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.
- ٨- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/٥/٢٥ عقاراً لحساب أحد العملاء مقابل عمولة قدرها ٣٠٠٠ جنيه وقد اتفق على سداد تلك العمولة بعد شهرين.
- ٩- فى ١٩٩٩/٥/٢٧ سحب صاحب المنشأة مبلغ ١٥٠٠ جنيه لإستخدامها فى أغراضه الشخصية.

١٠- فى نهاية الشهر مددت المنشأة نقداً مبلغ ٢٧٠ جنيه مصاريف تليفون ومبلغ ٩٢٠ جنيه مصاريف سفر وانتقال.

ويمكن للقارئ أن يقوم بإثبات تلك العمليات وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ وترصيد تلك الحسابات للوصول إلى ميزان المراجعة السابق عرضه فى ورقة العمل السابقة، وذلك كتمرين على عمليات القيد والترحيل.

### المخطوة الثالثة :

إثبات التسويات التى تجرى فى نهاية الشهر فى ورقة العمل : وتنحصر الخطوة الثانية من الجهد المحاسبى المطلوب فى نهاية الفترة المحاسبية فى القيام بالتسويات المختلفة التى تهدف إلى تحميل الفترة بما يخصها من مصاريف وما يكون لها من إيرادات وترحيل العناصر التى لا تخص الفترة إلى الفترات التالية. وسيتم القيام بهذه التسويات فى ورقة العمل حيث يوجد عمود مخصص للقيام بتلك التسويات وينقسم هذا العمود إلى جانبين أحدهما مدين والآخر دائن. وقد سبق أن قمنا بإعداد قيود التسوية المختلفة الخاصة بمنشأة ياسر العقارية فى نهاية شهر مايو سنة ١٩٩٩، وسنبين هنا كيفية إعداد تلك التسويات فى ورقة العمل.

إنه فى حالة الرغبة فى جعل أحد الحسابات مديناً نتيجة لعملية تسوية معينة، فسيتم إدراج المبلغ الذى يراد جعل الحساب مديناً به فى العمود المدين فى القسم الخاص بالتسويات فى ورقة العمل، وإذا كان مطلوباً جعل أحد الحسابات دائناً فإن المبلغ الذى يراد جعل الحساب دائناً به سيدرج فى العمود الدائن فى خاتمة التسويات فى ورقة العمل. وفى حالة الرغبة فى جعل حساب مدين أو دائن ولكن هذا الحساب غير موجود ضمن حسابات ميزان المراجعة، فإنه ينبغى كتابة اسم الحساب أسفل أسماء الحسابات التى يشتمل عليها ميزان المراجعة، فعلى سبيل المثال نجد أن ميزان المراجعة لا يشتمل على حساب

باسم مصروفات التأمين، ولهذا يتم إضافة حساب يحمل هذا الاسم بعد الحسابات التى يشتمل عليها ميزان المراجعة.

وبعد إدراج جميع قيود التسوية فى ورقة العمل فإنه ينبغى تجميع الجانِب المدين والجانِب الدائن وينبغى التحقق من تطابق مجموع هذين العمودين. ويلاحظ أنه عند إدراج أى قيود تسوية فى ورقة العمل فإنه يوضع أمام البَعيد رقم بين قوسين يشير إلى رقم التسوية، ويتم شرح هذه التسوية فى نهاية ورقة العمل. وسنقوم بشرح قيود التسوية الواردة فى ورقة العمل بعد إستعراض تلك الورقة فى الصفحات التالية.

منشأة ياسر العقارية  
ورقة العمل  
عن الشهر المنتهى فى ٣١/٥/ ١٩٩٩

إسم الحساب		ميزان المراجعة قبل التصويات		التصويات		ميزان المراجعة بعد التصويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
		ملين	طن	ملين	طن	ملين	طن	ملين	طن	أصول	خصوم
نقدية		٩٥٦٥٠									
مدينون		٤٤٥٠٠									
تأمين مقدم		٩٠٠		(١)٢٥							
مهمات مكتبية		٣٦٠		(٢)١٦٠							
أراضى		٢٠٥٠٠									
مباني		١٢٠٠٠									
مجمع إهلاك مباني		٣٠٠		(٣)١٠٠							
الثاث		٢٢٢٠٠									
مجمع إهلاك الثاث		٥٥٥		(٤)١٨٥							
دائرون		١٣٦٥٠									
فوائد مستحقة		٢٣٦٠		(٦)٦٠٠							
أتعاب إدارة عقارات محصلة		١٢٠٠		(٥)٢٠٠							
مقدما											
قرض		٥٠٠٠٠									
رأس مال ياسر		١٠٠٠٠٠									
حساب ياسر الجارى		٢٤٥٣٥									
مستحقات ياسر		١٥٠٠									
عمولة بيع عقارات		٨٠٠									
مصرفوات إعلالان		١٨٠٠									
مصاريف سفر وانتقال		٩٢٠									
مصاريف تليفون		٢٧٠									
		٢٠٠٦٠٠									
مصرفوات التأمين				(١)٢٥							
مصرفوات مهمات مكتبية				(٢)١٦٠							
مصرفوات إهلاك مباني				(٣)١٠٠							
مصاريف إهلاك الثاث				(٤)١٨٥							
أتعاب إدارة عقارات مكتبة				(٥)٢٠٠							
				(٦)٦٠							
مصرفوات الفوائد				(٦)٦٠٠							
مصرفوات الاجور والمرتبات				(٧)٦٠٠							
الاجور والمرتبات للمستحقة				(٧)٦٠٠							
أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل				(٨)٦٠							
				١٩٣٠							



يتضح من ورقة العمل السابقة أن أول قيد تسوية يقتضى جعل حساب مصروفات التأمين مديناً وحساب التأمين المقدم دائناً وبناء عليه فسيوضع رقم (١) أمام المبلغ المدين الخاص بمصروفات التأمين ورقم (١) أمام الرقم الدائن الخاص بحساب التأمين المقدم. ويظهر الشرح الذى سيوجد فى أسفل القائمة بناء على ذلك على الصورة التالية :

(راجع قيود التسوية التى سبق التعرض لها فى بداية هذا الفصل للتحقق من أنها قد أدرجت جميعها فى ورقة العمل).

- ١- إثبات مصروفات التأمين التى تخص الفترة.
- ٢- إثبات مصروف المهمات المكتبية الخاص بالفترة.
- ٣- تسجيل مصروفات إهلاك المباني عن الشهر.
- ٤- تسجيل مصروفات إهلاك الأثاث عن الشهر.
- ٥- إثبات أتعاب إدارة العقارات المحققة عن شهر مايو.
- ٦- إثبات مصروفات الفوائد المتعلقة بالشهر.
- ٧- إثبات مصاريف الأجور والمرتببات المستحقة.
- ٨- إثبات أتعاب إدارة العقارات المستحقة على الغير.

### الخطوة الثالثة :

تعديل أرصدة ميزان المراجعة بالتسويات واستخراج الأرصدة الجديدة بعد القيام بالتسويات: وتكون الخطوة الثالثة فى عملية إعداد القوائم المالية والقيام بالتسويات فى نهاية الفترة المحاسبية باستخدام ورقة العمل هى تعديل أرصدة الميزان الأصلية (قبل التسويات) بالتسويات التى سبق القيام بها فى الخطوة الثانية وإستخراج الأرصدة الجديدة لميزان المراجعة بعد أخذ التسويات فى الاعتبار. وتتطلب تنفيذ هذه الخطوة القيام بعمليات جمع أو طرح أفقى فإذا كان هناك حساب مدين سيجعل مديناً فى خانة التسويات فإنه ينبغى إضافة التسوية المدينة على الرصيد المدين للوصول إلى الرصيد بعد التسوية، أما إذا كان هناك حساب مدين يراد جعله دائناً فإن التسوية ستطرح من الرصيد للوصول إلى الرصيد بعد التسوية. وفى حالة الحسابات الدائنة فإن التسويات المدينة تطرح والتسويات الدائنة تضاف للوصول إلى الأرصدة الجديدة بعد أخذ التسويات فى الاعتبار. ونعرض فيما يلى لورقة العمل بعد القيام بتلك التسويات فى أسفل القائمة على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

ورقة العمل

عن الشهر المنتهى في ١٩٩٩/٥/٣١

إسم الحساب		ميزان المراجعة قبل التسويات		التصريات		ميزان المراجعة بعد التصريات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن	أصول	خصوم
٩٥٦٥٠				٩٥٦٥٠							
٤٤٥٠٠				٤٤٥٠٠							
٩٠٠			(١)٢٥	٨٧٥							
٣٦٠			(٢)١٦٠	٢٠٠							
٢٠٥٠٠				٢٠٥٠٠							
١٢٠٠٠				١٢٠٠٠							
		٣٠٠	(٣)١٠٠	٤٠٠							
٢٢٢٠٠				٢٢٢٠٠							
		٥٥٥	(٤)١٨٥	٧٤٠							
		١٣٦٥٠		١٣٦٥٠							
		٢٣٦٠	(٦)٦٠٠	٢٩٦٠							
		١٢٠٠	(٥)٢٠٠	١٠٠٠							
		٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠							
		١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠							
		٢٤٥٣٥		٢٤٥٣٥							
		١٥٠٠		١٥٠٠							
		٨٠٠٠		٨٠٠٠							
		١٨٠٠		١٨٠٠							
		٩٢٠		٩٢٠							
		٢٧٠		٢٧٠							
		٢٠٠٦٠٠		٢٠٠٦٠٠							
			(١)٢٥	٢٥							
			(٢)١٦٠	١٦٠							
			(٣)١٠٠	١٠٠							
			(٤)١٨٥	١٨٥							
			(٥)٢٠٠	٢٦٠							
			(٨)٦٠	٦٠٠							
			(٦)٦٠٠	٦٠٠							
			(٧)٦٠٠	٦٠٠							
			(٨)٦٠	٦٠							
				١٩٣٠							
				٢٠٢١٤٥							
				١٩٣٠							

ويظهر الشرح الذى سيكون موجوداً فى أسفل القائمة على الصورة التالية:

- ١- إثبات مصروفات التأمين التى تخص الفترة.
- ٢- إثبات مصروفات المهمات المكتبية الخاصة بالشهر.
- ٣- تسجيل مصروفات إهلاك المباني عن الشهر.
- ٤- تسجيل مصروفات إهلاك الأثاث عن الشهر.
- ٥- إثبات أتعاب إدارة العقارات المحققة عن شهر مايو.
- ٦- إثبات مصروفات الفوائد المتعلقة بالشهر.
- ٧- إثبات مصاريف الأجور والمرتبات المستحقة.
- ٨- إثبات أتعاب إدارة العقارات المستحقة على الغير.

ويتضح من القائمة السابقة أن حساب المهمات المكتبية كان له رصيد مدين بمبلغ ٣٦٠ جنيه، ويراد جعله دائناً فى خانة التسويات بمبلغ ١٦٠ جنيه فيكون الرصيد الجديد لهذا الحساب بعد التسويات ٢٠٠ جنيه (٣٦٠-١٦٠). ومن ناحية أخرى فإن حساب مصروفات التأمين كان رصيده من الميزان يساوى صفر ويراد جعله مديناً بمبلغ ٢٥ جنيه فى خانة التسويات، وبالتالي سيظهر رصيد مدين للحساب بعد التسويات قدره ٢٥ جنيه فى خانة التسويات، وبالتالي سيظهر رصيد مدين للحساب بعد التسويات قدره ٢٥ جنيه (٢٥+صفر). كما أن حساب مجمع إهلاك المباني كان رصيده دائن فى الميزان الأصلى بمبلغ ٣٠٠ جنيه ويراد جعله دائن بمبلغ ١٠٠ جنيه فى القسم الخاص بالتسويات، وبناء عليه سيظهر رصيد دائن لهذا الحساب قدره ٤٠٠ جنيه (٣٠٠+١٠٠). وهكذا بالنسبة لباقي الحسابات.

ويلاحظ أن هناك كثير من أرصدة ميزان المراجعة لم تتأثر بالتسويات مثل رصيد حساب النقدية والعملاء والأراضى والمباني وغيرها، وهذه الأرصدة

تنقل فى ميزان المراجعة بعد التسويات كما كانت فى ميزان المراجعة قبل التسويات. وقد ظهرت ورقة العمل الخاصة بمنشأة ياسر العقارية بعد القيام بهذه الخطوة فى صفحة ٢٦١.

(يلاحظ أنه من الضرورى تجميع ميزان المراجعة بعد التسويات للتأكد من تطابق الجانب المدين مع الجانب الدائن لهذا الميزان).

#### الخطوة الرابعة :

تحويل أرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات أما إلى أعمدة قائمة الربح أو إلى أعمدة الميزانية العمومية بورقة العمل. وتنطوى الخطوة الرابعة من خطوات إستخدام ورقة العمل على تحويل أرصدة ميزان المراجعة المعدل إما إلى أعمدة قائمة الربح. أو إلى أعمدة الميزانية العمومية بورقة العمل. وتحويل أرصدة الإيرادات والمصروفات إلى أعمدة قائمة الربح، أما أرصدة حسابات الأصول والالتزامات وحقوق الملكية فتحول إلى أعمدة الميزانية العمومية بورقة العمل. ومن الضرورى أن يتم تحويل الأرصدة أولاً بأول وبحيث يحول الرصيد الواحد إلى مكان واحد إما إلى قائمة الربح أو الميزانية العمومية. وتظهر ورقة العمل الخاصة بمنشأة ياسر العقارية بعد القيام بهذه الخطوة على الصورة التالية :

منشأ قياس العقارية  
ورقة العمل  
عن الشهر المنتهى في ١٩٩٩/٥/٣١

الميزانية العمومية		الحسابات الختامية		ميزان المراجعة بعد التصويات		التصويات		ميزان المراجعة قبل التصويات		إسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
	٩٥٦٥٠				٩٥٦٥٠				٩٥٦٥٠	نقدية
	١٤٥٠٠				١٤٥٠٠				١٤٥٠٠	مدينون
	٨٧٥				٨٧٥		(١١)٢٥		٩٠٠	أأسن مقس
	٢٠٠				٢٠٠		(٢)١٦٠		٣٠٠	مهمات مكتبية
	٢٠٥٠٠				٢٠٥٠٠				٢٠٥٠٠	أراضى
	١٢٠٠٠				١٢٠٠٠				١٢٠٠٠	مبانى
٤٠٠				٤٠٠		(٣)١٠٠		٣٠٠		مجمع إهلاك مبانى
	٢٢٢٠٠				٢٢٢٠٠				٢٢٢٠٠	أثاث
٧١٠				٧١٠		(٤)١٨٥		٥٥٥		مجمع إهلاك آلات
١٣٦٥٠				١٣٦٥٠				١٣٦٥٠		دائرون
٢٩٦٠				٢٩٦٠		(٦)٦٠٠		٢٣٦٠		فوائد مستحقة
١٠٠٠				١٠٠٠			(٥)٢٠٠	١٢٠٠		أعقاب إدارة عقارات محصلة مقدماً.
٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠		قرض
١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠		رأس مال بأسر
٢٤٥٢٥				٢٤٥٢٥				٢٤٥٢٥		حساب بأسر الجارى
	١٥٠٠				١٥٠٠				١٥٠٠	مصرفات بأسر
		٨٠٠٠		٨٠٠٠				٨٠٠٠		عمولة بيع عقارات
			١٨٠٠		١٨٠٠				١٨٠٠	مصرفوات إعلان
			٩٢٠		٩٢٠				٩٢٠	مصاريف سفر واتصال
			٢٧٠		٢٧٠				٢٧٠	مصاريف تليفون
								٢٠٠٦٠٠	٢٠٠٦٠٠	
			٢٥		٢٥		(١)٢٥			مصرفوات التأمين
			١٦٠		١٦٠		(٢)١٦٠			مصرفوات مهمات مكتبية
			١٠٠		١٠٠		(٣)١٠٠			مصرفوات إهلاك مبانى
			١٨٥		١٨٥		(٤)١٨٥			مصاريف إهلاك آلات
		٣٦٠		٣٦٠		(٥)٢٠٠				أعقاب إدارة عقارات مكتسية
			٦٠٠		٦٠٠	(٨)٦٠				مصرفوات الفوائد
			٦٠٠		٦٠٠		(٦)٦٠٠			مصرفوات الأجور والمرتبات
					٦٠٠		(٧)٦٠٠			الأجور والمرتبات للمستحقة
٦٠٠				٦٠٠		(٧)٦٠٠				أعقاب إدارة مقارنات تحت الصل
	٦٠				٦٠		(٨)٦٠			
				٢٠٢١٤٥	٢٠٢١٤٥	١٩٢٠	١٩٢٠			

### الخطوة الخامسة :

تجميع أعمدة قائمة الربح وأعمدة الميزانية العمومية، وتحديد صافى ربح المشروع: وتنطوى الخطوة الخامسة من خطوات إعداد ورقة العمل على تجميع العمود المدين والدائن الخاصين بقائمة الدخل وتحديد المتعم الحسابى الذى يمثل الفرق بين مجموع الجانبين، ومن الطبيعى أنه إذا كان الجانب الدائن هو الأكبر فيسظهر المتعم الحسابى فى الجانب المدين ويمثل صافى الربح أما إذا كان الجانب المدين هو الأكبر فإن المتعم الحسابى سيظهر فى الجانب الدائن وسيمثل صافى خسارة. وبعد تحديد صافى الربح أو الخسارة بهذه الصورة فإنه ينقل إلى العمود المناسب فى الميزانية العمومية. ويلاحظ أنه إذا كانت النتيجة تمثل ربحاً صافياً فإنه سيظهر فى جانب الخصوم من الميزانية العمومية باعتباره يمثل زيادة فى حقوق الملكية، أما إذا كانت النتيجة صافى خسارة فستنقل إلى جانب الأصول من الميزانية على أساس أنها تمثل تخفيضاً لحقوق الملكية. وتجدر الإشارة إلى أن وضع المتعم الحسابى (صافى الربح أو صافى الخسارة) فى العمود المناسب فى قائمة الدخل يجعل مجموع العمودين متساويين، كما أنه ينقل رصيد صافى الربح أو صافى الخسارة إلى العمود المناسب من أعمدة الميزانية العمومية، فإنه من الضرورى أن يتوازن جانبى الميزانية (عمود الأصول والخصوم بورقة العمل). وينبى أن يضاف إلى ورقة العمل سطر جديد لوضع رقم صافى الربح فى المكان المناسب فى كل من القسم الخاص بالحسابات الختامية والميزانية العمومية، وتظهر ورقة العمل الخاصة بمنشأة العقارية بعد القيام بهذه الخطوة على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية  
ورقة العمل  
عن الشهر المنتهى فى ١٩٩٩/٥/٣١

إسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التصريات		التصريات		ميزان المراجعة بعد التصريات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
	دكن	مدين	دكن	مدين	دكن	مدين	دكن	مدين	دكن	مدين
بة	٩٥٦٥٠			٩٥٦٥٠					٩٥٦٥٠	
نون	٤٤٥٠٠			٤٤٥٠٠					٤٤٥٠٠	
بن مقسم	٩٠٠			٨٧٥		(١)٢٥			٨٧٥	
مات مكتبة	٦٠			٢٠٠		(٢)١٦٠			٢٠٠	
ضمي	٢٠٥٠٠			٢٠٥٠٠					٢٠٥٠٠	
لى	١٢٠٠٠			١٢٠٠٠					١٢٠٠٠	
جمع إهلاك مباني	٢٠٠			٤٠٠		(٢)١٠٠			٤٠٠	
ث	٢٢٢٠٠			٢٢٢٠٠					٢٢٢٠٠	
جمع إهلاك آلات	٥٥٥			٧٤٠		(٤)١٨٥			٧٤٠	
نون	١٣٦٥٠			١٣٦٥٠					١٣٦٥٠	
إلد مستحق	١٣٦٠			٢٦٦٠		(٦)٦٠٠			٢٦٦٠	
حاب إدارة عقارات محصلة مقدما	١٢٠٠			١٠٠٠		(٥)٢٠٠			١٠٠٠	
رض	٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠					٥٠٠٠٠	
راس مال ياسر	١٠٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠٠					١٠٠٠٠٠٠	
مساب ياسر الجارى	٢٤٥٢٥٠			٢٤٥٢٥٠					٢٤٥٢٥٠	
مصرفات ياسر	١٥٠٠			١٥٠٠					١٥٠٠	
عمولة بيع عقارات	٨٠٠٠			٨٠٠٠					٨٠٠٠	
مصرفات إعلال	١٨٠٠			١٨٠٠					١٨٠٠	
مصاريف سفر وانتقال	٩٢٠			٩٢٠					٩٢٠	
مصاريف تليفون	٢٧٠			٢٧٠					٢٧٠	
	٢٠٠٦٠٠	٢٠٠٦٠٠								
مصرفات التأمين	(١)٢٥			٢٥					٢٥	
مصرفات مهمات مكتبة	(٢)١٦٠			١٦٠					١٦٠	
مصرفات إهلاك مباني	(٢)١٠٠			١٠٠					١٠٠	
مصاريف إهلاك آلات	(٤)١٨٥			١٨٥					١٨٥	
حاب إدارة عقارات مكتبة	(٥)٢٠٠			٢٦٠		(٨)٦٠			٢٦٠	
مصرفات الفوائد	(٦)١٠٠			٦٠٠					٦٠٠	
مصرفات الأجور والمزيتات	(٧)٦٠٠			٦٠٠					٦٠٠	
أجور والمزيتات للمستحق	(٧)٦٠٠			٦٠٠					٦٠٠	
اب إدارة عقارات تحت التحصيل	(٨)٦٠			٦٠					٦٠	
باني الربح										
	١١٢٠			٢٠٢١٤٥		١١٢٠			١٩٧٤٨٥	
				٢٠٢١٤٥					١٩٧٤٨٥	



## ٥- إستخدامات ورقة العمل :

أوضحنا فى الجزء السابق من هذا الفصل خطوات إعداد ورقة العمل حتى الوصول إلى رقم صافى الربح وجميع البيانات الأخرى التى ستظهر فى القوائم المالية التى تعد فى نهاية الفترة المحاسبية. وتعتبر ورقة العمل المستكملة مصدراً لإعداد القوائم المالية، وإعداد قيود التسوية، وكذا إعداد قيود الإقفال اللازم إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية. وسنعرض لكل إستخدام من إستخدامات ورقة العمل فيما يلى :

### ٥-١ - إعداد القوائم المالية :

تعتبر عملية إعداد القوائم المالية فى صورتها النهائية من ورقة العمل عملية فى منتهى السهولة، ذلك لأن كل المعلومات المطلوبة لإعداد كل من قائمة الدخل والميزانية العمومية تكون موجودة ومتاحة بشكل منظم فى ورقة العمل. وتمثل عملية إعداد القوائم المالية من ورقة العمل عملية نقل وعرض لتلك القوائم فى شكل مقبول، ونعرض فيما يلى قائمة الدخل الخاصة بمنشأة ياسر العقارية والمنقولة من ورقة العمل التى سبق عرضها.

## منشأة ياسر العقارية

### قائمة الدخل عن الشهر المنتهى

فى ١٩٩٩/٥/٣١

الإيرادات	جنيه	جنيه
عمولة بيع عقارات	٨٠٠٠	
أتماب إدارة عقارات محققة	٢٦٠	٨٢٦٠

### المصروفات

مصروفات إعلان	١٨٠٠	
مصاريف سفر وانتقال	٩٢٠	
مصاريف تليفون	٢٧٠	
مصروفات تأمين	٢٥	
مصروفات مهمات مكتبية	١٦٠	
إهلاك مباني	١٠٠	
إهلاك أثاث	١٨٥	
مصروفات فوائد	٦٠٠	
أجور ومرتبات	٦٠٠	٤٦٦٠
صافى الربح		٣٦٠٠

وتوضح أعمدة الميزانية العمومية بورقة العمل التفاصيل المطلوبة لإعداد تلك القائمة، ويحسب إعداد تلك القائمة من ورقة العمل عملية نقل وعرض لتلك القائمة فى الشكل الملائم، وتظهر قائمة الميزانية لمنشأة ياسر العقارية والمنقولة من ورقة العمل على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية في ١٩٩٩/٥/٣١ في صورة تقرير مالى

الاصول	جنيه	جنيه
نقدية		٩٥٦٥٠
مدينون		٤٤٥٠٠
أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل		٦٠
تأمين مقدم		٨٧٥
مهمات مكتبية		٢٠٠
أراضى		٢٠٥٠٠
مبانى ١٢٠٠٠		
- مجمع إهلاك مبانى ٤٠٠		١١٦٠٠
أثاث ٢٢٢٠٠		
- مجمع إهلاك أثاث ٧٤٠		٢١٤٦٠
مجموع الأصول		<u>١٩٤٨٤٥</u>
الخصوم		
(١)اللتزامات		
دائنون		١٣٦٥٠
فوائد مستحقة		٢٩٦٠
أجور مستحقة		٦٠٠
أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدماً		١٠٠٠
قرض		٥٠٠٠٠
(٢) حقوق الملكية *		
رأس مال ياسر ١٠٠٠٠٠		
حساب ياسر الجارى ٢٤٥٣٥		
+ أرباح الشهر ٣٦٠٠		
		<u>٢٨١٣٥</u>
- مسحوبات ياسر ١٥٠٠		٢٦٦٣٥
صافى حقوق الملكية		<u>١٢٢٦٣٥</u>
مجموع الخصوم		<u>١٩٤٨٤٥</u>

\* قد تظهر التطورات فى حقوق الملكية فى قائمة مستقلة على أن تظهر تلك الحقوق فى الميزانية العمومية فى هذه الحالة فى رقم واحد.

## ٥- ب - إعداد قيود التسوية من البيانات المتاحة بورقة العمل :

قمنا فى الجزء الأول من هذا الفصل بشرح أهم قيود التسوية التى ينبغى إعدادها فى نهاية الفتره المحاسبية، وبينما مبررات إعداد كل منها. ثم عرضنا لأعداد تلك القيود مباشرة فى ورقة العمل ذلك أننا لن نقوم فى حالة إستخدام ورقة العمل - بإثبات أى قيود فى كل من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ إلا بعد الانتهاء من إعداد ورقة العمل والإستقرار على قيود التسوية فى شكلها النهائى تفادياً لإجراء أى قيود ثم إعادة تلك القيود وتصحيحها بعد ذلك، الأمر الذى قد يعقد دفتر اليومية كما سبق أن ذكرنا.

وبمجرد الإنتهاء من إعداد ورقة العمل فإنه يكون من الضرورى إثبات التسويات المختلفة فى كل من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، وتكون هذه التسويات موجودة بصورة مفصلة فى قسم التسويات بورقة العمل كما توفر التفسيرات الموجودة بأسفل ورقة العمل كل المعلومات المطلوبة لإعداد تلك القيود. وفى حقيقة الأمر فإنه يمكن إعداد قيود التسوية إما فى صوره قيود متفرقة حيث يكون لكل عملية تسوية قيد واحد خاص بها أو يمكن إعداد قيد تسويه واحد يشتمل على جميع التسويات الخاصة بالشهر، ونوضح فيما يلى قيود التسوية المتفرقة وقيد التسوية الإجمالى لمنشأة باسر العقارية.

### أولا : قيود التسوية المتفرقة

اليومية العامة ..... صفحة رقم

ملحق	دائن	رسم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
٢٥	٢٥		من ح/ا مصروفات التأمين إلى ح/ا تأمين مقدم إثبات مصروفات التأمين عن الشهر.	١٩٩٩/٥/٣١
١٦٠	١٦٠		من ح/ا مصروفات المهمات المكتبية إلى ح/ا المهمات المكتبية إثبات مصروفات المهمات المكتبية الخاصة بالشهر	١٩٩٩/٥/٣١

اليومية العامة

صفحة رقم .....

التاريخ	البيان	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	دائن	مدين
١٩٩٩/٥/٣١	من ح/ا مصروفات إهلاك مبانى إلى ح/ا مجمع إهلاك مبانى إثبات إهلاك المبانى عن الشهر.		١٠٠	١٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	من ح/ا مصروفات إهلاك أثاث إلى ح/ا مجمع إهلاك أثاث إثبات مصروفات إهلاك الأثاث الخاصة بالشهر.		١٨٥	١٨٥
١٩٩٩/٥/٣١	من ح/ا أتعاب إدارة العقارات المحصلة مقدما إلى ح/ا أتعاب إدارة العقارات المكتسبة عن الشهر إثبات أتعاب إدارة العقارات المكتسبة عن الشهر.		٢٠٠	٢٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	من ح/ا مصروفات الفوائد إلى ح/ا الفوائد المستحقة إثبات مصروفات الفوائد للمستحقة عن الشهر.		٦٠٠	٦٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	من ح/ا مصاريف الأجور والمزببات إلى ح/ا الأجور والمزببات المستحقة إثبات الأجور والمزببات للمستحقة فى نهاية الشهر.		٦٠٠	٦٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	من ح/ا أتعاب إدارة العقارات تحت التحصيل إلى ح/ا أتعاب إدارة العقارات المكتسبة إثبات أتعاب إدارة العقارات للمستحقة على الغير.		٦٠	٦٠

وبدلاً من إعداد تلك القيود الثمانية المتفرقة يمكن إعداد قيد تسوية مركب واحد يشتمل على جميع تلك التسويات، من واقع عمود التسويات بورقة العمل، ويظهر هذا القيد المركب فى هذه الحالة على الصورة التالية :

التاريخ	البيان	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	دائن	مدين
١٩٩٩/٥/٣١	من مذكورين			
	حـ/ مصروفات التأمين			٢٥
	حـ/ مصروفات المهمات المكتبية			١٦٠
	حـ/ مصروفات إهلاك مباني			١٠٠
	حـ/ مصروفات إهلاك أثاث			١٨٥
	حـ/ أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدما			٢٠٠
	حـ/ مصروفات الفوائد			٦٠٠
	حـ/ مصروفات الأجور والمرتبات			٦٠٠
	حـ/ أتعاب إدارة العقارات تحت التحصيل			٦٠
	إلى مذكورين			
	حـ/ تأمين مقدم		٢٥	
	حـ/ المهمات المكتبية		١٦٠	
	حـ/ مجمع إهلاك مباني		١٠٠	
	حـ/ مجمع إهلاك أثاث		١٨٥	
	حـ/ أتعاب إدارة العقارات المكتسبة		٢٠٠	
	حـ/ الفوائد المستحقة		٦٠٠	
	حـ/ الأجور والمرتبات المستحقة		٦٠٠	
	حـ/ أتعاب إدارة العقارات المكتسبة		٦٠	
	إثبات التسويات المتعلقة بشهر مايو ١٩٩٩			

وترتب على إثبات تلك التسويات في دفتر اليومية إما بالصورة المفردة أو في صورة قيد مركزي وترحيلها إلى دفتر الأستاذ أن تصبح حسابات دفتر الأستاذ مطابقة تماماً للأرصدة التي تظهر في القوائم المالية.

٥- ج- إعداد قيود الإقفال من ورقة العمل :

بمجرد إعداد القوائم المالية تكون حسابات الإيرادات والمصروفات قد أدت

الغرض منها عن الفترة الجارية ويجب بالتالى إقفالها بحيث تكون أرصدها تساوى صفر عند بداية الفترة المحاسبية التالية، وذلك حتى تكون تلك الحسابات جاهزة لتسجيل الإيرادات والمصروفات عن الفترة الجديدة.

وقد سبق أن أوضحنا كيفية إعداد قيود اليومية الخاصة بإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وكيفية ترحيلها إلى حسابات دفتر الأستاذ في الفصل السابق، وكل ما نريد إبرازه هنا هو أن ورقة العمل التى سبق إعدادها توفر كل المعلومات اللازمة لإعداد قيود الإقفال، ونلخص فيما يلى إجراءات إعداد قيود الإقفال بإستخدام البيانات التى توفرها ورقة العمل :

أولا : لإقفال الحسابات الموجودة بالعمود الدائن فى القسم الخاص بالحسابات الختامية فى ورقة العمل تجمل حسابات الإيرادات المختلفة الواردة فى هذا العمود مدينياً وحساب ملخص قائمة الدخل دائئاً.

ثانيا : لإقفال الحسابات الموجودة فى العمود المدين فى القسم الخاص بالحسابات الختامية فى ورقة العمل بجعل حساب ملخص قائمة الدخل مدينياً وحسابات المصروفات الواردة بالتفصيل فى هذا العمود دائئ.

ثالثا : يقفل حساب ملخص قائمة الدخل إذا كان رصيده يمثل ربهاً بجعله مدينياً وجعل حساب جارى صاحب المنشأة دائئاً. وإذا كان رصيد حساب ملخص قائمة الدخل يمثل خسارة فإنه يقفل بجعله دائئاً ويجعل الحساب الجارى لصاحب المنشأة فى هذه الحالة مدينياً.

رابعاً : يقفل حساب المسحوبات فى حساب صاحب المنشأة الجارى، وذلك بجعل الحساب الجارى لصاحب المنشأة مدينياً وحساب المسحوبات دائئاً.

ويترتب على الإجراءات السابقة إقفال كل من حسابات الإيرادات والمصروفات والمسحوبات وحساب ملخص قائمة الدخل، وسيظهر الحساب الجارى لصاحب المنشأة تأثير ذلك كله، بحيث يضاف رصيده إلى حساب

رأس المال بالميزانية العمومية إذا كان هذا الرصيد دائماً، أو يخصم من حساب رأس المال إذا كان مديناً، وذلك لأظهار صافي حقوق الملكية في تاريخ الميزانية العمومية. وتظهر قيود الإقفال لمنشأة ياسر العقارية في نهاية شهر مايو باستخدام الاجراءات السابقة على الصورة التالية :

صفحة رقم .....

دفتر اليومية

التاريخ	البيان	رسم الحساب في دفتر الأستاذ	دائن	مدين
١٩٩٩/٥/٣١	من مذكورين حـ/ عمولة بيع عقارات حـ/ أتعاب إدارة عقارات إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل إقفال حسابات الإيرادات		٨٢٦٠	٨٠٠٠ ٢٦٠
١٩٩٩/٥/٣١	من حـ/ ملخص قائمة الدخل إلى مذكورين حـ/ مصروفات إعلان حـ/ مصاريف سفر وانتقال حـ/ مصاريف تليفون حـ/ مصروفات تأمين حـ/ مصروفات مهمات مكتبية حـ/ إهلاك مباني حـ/ إهلاك أثاث حـ/ مصروفات فوائد حـ/ أجور ومرتبات إقفال حسابات المصروفات.		١٨٠٠ ٩٢٠ ٢٧٠ ٢٥ ١٦٠ ١٠٠ ١٨٥ ٦٠٠ ٦٠٠	٤٦٦٠
١٩٩٩/٥/٣١	من حـ/ ملخص قائمة الدخل إلى حـ/ ياسر الجارى ترحيل صافي الربح إلى الحساب الجارى لصاحب المنشأة.		٣٦٠٠	٣٦٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	من حـ/ ياسر الجارى إلى حـ/ المسحوبات ترحيل صافي الربح إلى الحساب الجارى لصاحب المنشأة.		١٥٠٠	١٥٠٠



## ٦- ملخص الدورة المحاسبية فى حالة إستخدام ورقة العمل :

ذكرنا فيما سبق أن حياة المشروع تنقسم عادة إلى فترات محاسبية متساوية فى طولها، وفى كل فترة تتكرر الإجراءات المحاسبية النمطية إبتداءً من إثبات العمليات فى دفتر اليومية، وإنتهاءً بإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال (الميزانية العمومية) ونظراً لأن ورقة العمل تحتوى على ميزان المراجعة المبدئى وعلى قيود التسوية كما ستشتمل تلك القائمة على ميزان المراجعة بعد التسويات، فإن إستخدام تلك الورقة سيعدل قليلاً من مراحل الإجراءات المحاسبية التى تعرضنا لها فى الفصل السابق، وسيكون تتابع تلك الإجراءات فى حالة إستخدام ورقة العمل على الصورة التالية :

أ - القيد فى دفتر اليومية : إن أول خطوة فى الإجراءات المحاسبية تنطوى على تحليل عمليات المشروع المختلفة التى تخضع للتسجيل المحاسبى، وبناء على هذا التحليل يتم تسجيل تلك العمليات فى دفتر اليومية فى صورة متتابعة ويومية.

ب- الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ: بعد إثبات العمليات فى دفتر اليومية يتم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ، وبعد ذلك يتم ترصيد حسابات دفتر الأستاذ إذا كانت المنشأة تستخدم الحسابات التى تأخذ شكل حرف T للوصول إلى أرصدة تلك الحسابات فى نهاية الفترة، مع ملاحظة أن استخدام الحسابات التى تظهر الرصيد المستمر للحسابات توفر عملية الترصيد فى نهاية الفترة المحاسبية.

ج- إعداد ورقة العمل : وتبدأ عملية إعداد ورقة العمل بنقل أرصدة الحسابات فى نهاية الفترة من دفتر الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة المبدئى عن طريق التحقق من تطابق مجموع الأرصدة المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة. وبعد التحقق من هذا التطابق يتم إثبات

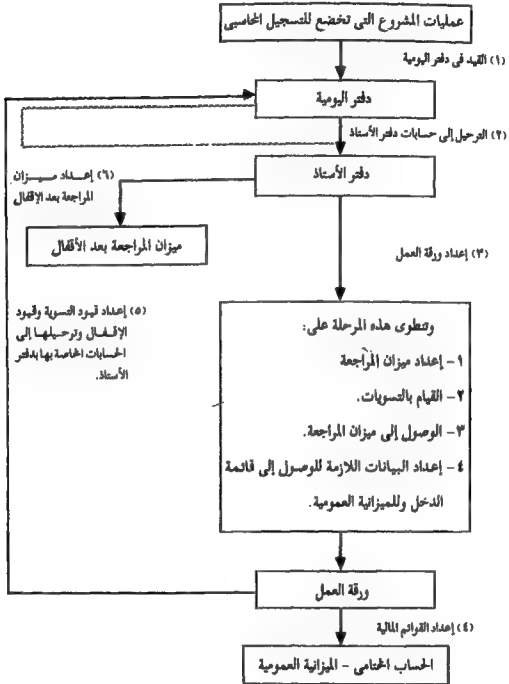
التسويات المختلفة بورقة العمل، ثم الوصول إلى ميزان المراجعة بعد التسويات، وبعد ذلك توزيع الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات على كل من القسم الخاص بقائمة الدخل والقسم الخاص بالميزانية العمومية وتحديد الربح أو الخسارة الصافية.

د- إعداد القوائم المالية: تستخدم المعلومات الواردة في ورقة العمل لإعداد قائمة الدخل (الحسابات الختامية) وإعداد الميزانية العمومية.

هـ- تعديل وإقفال الحسابات : تستخدم البيانات الواردة في ورقة العمل كمصدر وكمستند لإثبات قيود التسوية في دفتر اليومية، وبعد ذلك ترحل تلك القيود إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ. كما تستخدم ورقة العمل لتوفير البيانات اللازمة لأعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وحساب ملخص قائمة الدخل وحساب المسحوبات.

و - إعداد ميزان المراجعة بعد إقفال الحسابات: وبعد ميزان مراجعة بعد إقفال الحسابات وذلك للتأكد من أن دفتر الأستاذ العام في حالة توازن بعد القيام بالتسويات وإقفال الحسابات.

وتمثل الإجراءات السابقة عملية محاسبية متكاملة، وغالباً ما يشار إلى تلك الإجراءات النمطية التي تكرر في كل فترة محاسبية بإصطلاح الدورة المحاسبية، ويمكن توضيح الدورة المحاسبية في الشكل التالي :



شكل رقم (٥)

يوضح الدورة المحاسبية المتكاملة في حالة استخدام ورقة العمل

ويلاحظ من الدورة السابقة أن إعداد القوائم المالية (خطوة رقم ٤) تأتي قبل إثبات قيود التسوية وقيود الإقفال في دفتر اليومية وترحيل هذه القيود إلى دفتر الأستاذ (خطوة رقم ٥). ويعكس ذلك رغبة إدارة المشروع في الحصول على القوائم المالية بأسرع ما يمكن، وبمجرد الإنتهاء من إعداد ورقة العمل، على أن يأتي بعد ذلك تسجيل تلك التسويات بصورة رسمية.

وتجدر الإشارة إلى أن معظم المنشآت في الحياة العملية تقوم بإقفال حساباتها مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وفي هذه الحالة ستغطي الدورة المحاسبية سنة كاملة، ولكن لأغراض الشرح والتبسيط فإننا نفترض أن الدورة المحاسبية تغطي فترة أقل من سنة أو شهر على سبيل المثال. ولا يمنع إقفال الحسابات وإعداد التسويات بصورة رسمية في نهاية السنة المالية من إعداد حسابات ختامية وميزانية شهرية دون القيام بأعمال الحسابات.

إن استخدام ورقة العمل يسمح بإعداد قوائم مالية شهرية دون الحاجة إلى إقفال الحسابات في نهاية كل شهر. وتكون القوائم المالية الشهرية ذات فائدة كبيرة بالنسبة لإدارة المشروع لأنها توضح مدى تقدم المشروع في تحقيق أهدافه وتسمح باتخاذ بعض الخطوات التي تكفل تحسين أداء المشروع. وتعد هذه القوائم الشهرية من واقع ورقة العمل. ولكن التسويات التي تظهر في تلك الورقة لا يتم تسجيلها في دفتر اليومية، ولا يتم إقفال الحسابات، وبناء على ذلك فإنه سيتم إعداد قيود التسوية وقيود الإقفال مرة واحدة في نهاية السنة المالية مع توفير قوائم مالية شهرية بصورة ملائمة. ويطلق على القوائم المالية الشهرية إصطلاح القوائم الدورية، أو القوائم المالية الداخلية نظراً لأنها تعد أساساً لإستخدام إدارة المشروع الداخلية. ولاتخضع القوائم المالية الدورية عادة لعملية الفحص والمراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجى، وإنما القوائم المالية السنوية هى التي تخضع لهذا الفحص.

## ٧- معالجة المصروفات المستحقة والإيرادات غير المحصلة الناتجة عن التسويات :

أوضحنا فيما سبق أن أى مصروف مستحق فى نهاية الفترة المحاسبية يعالج عن طريق جعل حساب المصروف مدينياً وحساب الالتزام المستحق دائئاً، وسيرحل حساب المصروف إلى حساب النتيجة، أما حساب الالتزام فسيظهر فى الميزانية العمومية. كما أوضحنا أن أى إيرادات غير محصلة أو تحت التحصيل تعالج عن طريق جعل حساب الإيرادات تحت التحصيل (حساب أصل) مدينياً وجعل حساب الإيراد المكتسب دائئاً، وسيحول حساب الإيراد تحت التحصيل إلى الميزانية العمومية بإعتباره أحد حسابات الأصول، أما حساب الإيراد المكتسب فسيرحل إلى حساب النتيجة بإعتباره إيراداً محققاً خلال الفترة المحاسبية.

ويمكن أن تعالج الالتزامات المستحقة وكذا الإيرادات تحت التحصيل فى الفترة المحاسبية التالية بأحد أسلوبين :

١ - يظل حساب الالتزام المستحق كما هو بدفتر الأستاذ حتى يتم سداده فى ميعاد السداد الطبيعى وفى هذه الحالة سيجعل حساب الالتزام المستحق مدينياً وحساب النقدية دائئاً، أو يظل حساب الإيراد تحت التحصيل مدينياً إلى أن يتم تحصيله فى الميعاد المتفق عليه، وفى هذه الحالة سيجعل حساب النقدية مدينياً وحساب الإيراد تحت التحصيل دائئاً.

٢ - يمكن أن تستخدم فكرة القيود العكسية لمعالجة الإلتزامات المستحقة والإيرادات تحت التحصيل فى بداية الفترة المحاسبية التالية، وذلك عن طريق إجراء قيد عكسى لقيد التسوية الأصلى فى أول السنة المالية، مع إثبات المدفوعات التالية كمصروف عندما تدفع أو إثبات الإيرادات المحصلة كإيراد عند تحصيلها .

ومنوضح فكرة القيود العكسية بإستخدام المثال المبسط التالى :

تعمل إحدى المنشآت ستة أيام فى الأسبوع وتدفع أجور عمالها أسبوعياً كل يوم خميس ، وتبلغ تلك الأجور اليومية ٣٠٠ جنيه . وبناء على تلك المعلومات ستكون الأجور الأسبوعية ١٨٠٠ جنيه ( ٣٠٠ × ٦ ) ، وبناء عليه فإنه عند سداد الأجور فى نهاية الأسبوع سيتم إجراء القيد التالى فى دفتر اليومية :

صفحة رقم .....

اليومية العامة

ملحق	تاريخ	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
١٨٠٠	١٨٠٠		من حـ/ مصروفات الاجور إلى حـ/ النقدية إثبات الاجور الأسبوعية المسددة.	تاريخ نهاية الأسبوع

وبفرض أن يوم ٣١ ديسمبر من سنة ١٩٩٨ قد وقع يوم لثلاثاء ، معنى ذلك أن العمال قد عملوا إعتباراً من يوم السبت والاحد والاثنين والثلاثاء فى سنة ١٩٩٨ دون أن يحصلوا مقابل تلك الأيام على الأجور نظراً لأنهم سيقومون بالحصول عليها يوم الخميس ١٩٩٩/١/٢ ، ولكن التصوير السليم للقوائم المالية فى ١٩٩٨/١٢/٣١ يقتضى تحديد الأجور الخاصة بيوم السبت والاحد والاثنين والثلاثاء وإثباتها كمصروفات وتحميل حساب النتيجة بها وإثبات الالتزام الذى يكون موجوداً على المنشأة نتيجة لذلك وإظهاره فى الميزانية العمومية التى تعد فى ١٩٩٨/١٢/٣١ . ويكون قيد التسوية اللازم إجراؤه فى نهاية سنة ١٩٩٨ هو :

صفحة رقم .....

اليومية العامة

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
١٢٠٠	١٢٠٠		من حـ/ مصروفات الأجور إلى حـ/ الأجور المستحقة إثبات مصروفات الأجور والإلتزام المتعلق بها عن الأربعة أيام الأخيرة من السنة.	٩٨/١٢/٣١

وسيرحل رصيد حساب مصروفات الأجور إلى حساب النتيجة وسيكون  
رصيداً بعد هذا الترحيل صفراً، أما رصيد حساب الأجور المستحقة فسيظل  
مفتوحاً في بداية السنة الجديدة وسيكون له رصيداً دائماً بمبلغ ١٢٠٠ جنيه.  
وعند سداد الأجور في نهاية الأسبوع الأول من السنة الجديدة (يوم الخميس  
٢ يناير ١٩٩٩) فإنه يمكن معالجة عملية سداد الأجور باستخدام القيد التالي :

صفحة رقم .....

اليومية العامة

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
١٢٠٠			من مذكورين حـ/ الأجور المستحقة	١٩٩٩/١/٢
٦٠٠			حـ/ مصروفات الأجور	
	١٨٠٠		إلى حـ/ التقديرات	
			إثبات سداد الأجور المستحقة عن الفترة الأخيرة من العام الماضي، وعن الفترة الأولى من العام الحالي.	

واضح أنه يترتب على ترحيل هذا القيد إقفال حساب الأجور المستحقة وتحميل حساب مصروفات الأجور بمبلغ ٦٠٠ جنيه وهى أجور يوم الأربعاء والخميس أول وثاني أيام سنة ١٩٩٩. ويتطلب إعداد قيد سداد الأجور بهذه الصورة من المحاسب أن يكون متيقظاً لمتابعة عمليات السداد والتحصيل فى بداية العام الجديد لتحديد الحساب الذى سترحل إليه عمليات السداد أو التحصيل. وهناك طريقة بديلة لمعالجة تلك العمليات تكون أكثر سهولة وتستند فى فكرة استخدام القيود العكسية وذلك على النحو التالى :

أ - فى بداية السنة المالية (يوم ١٩٩٩/١/١) يتم إعداد قيود عكسية لقيود التسوية المتعلقة بإثبات الالتزامات المستحقة أو الإيرادات تحت التحصيل.

ب- يتم إثبات عملية السداد عن طريق تحميل كامل المبلغ على حساب المصروف أو إثبات الإيراد المحصل بالكامل كإيراد فى تاريخ التحصيل.

ووفقاً لهذه الطريقة فإنه سيتم فى يوم ١٩٩٩/١/١ إثبات قيد عكسى للقيد الخاص بإثبات الأجور المستحقة، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

صفحة رقم .....

اليومية العامة

البيان	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	دائن	مدين	التاريخ
من حـ/ الأجور المستحقة إلى حـ/ مصروفات الأجور قيد عكسى لتحريك الالتزام المستحق إلى حساب مصروف.		١٢٠٠	١٢٠٠	١٩٩٩/١/١

وعند سداد الأجور يوم ١٩٩٩/١/٢ سيتم تحميل الأجور المسددة على حساب مصروفات الأجور، وذلك عن طريق استخدام القيد التالى :



صفحة رقم .....

اليومية العامة

التاريخ	البيان	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	دائن	مدين
١٩٩٩/١/٢	من حـ/ مصروفات الأجور إلى حـ/ التقديرة إثبات الاجور المسددة بتاريخ اليوم.		١٨٠٠	١٨٠٠

ومن الطبيعي أن إستخدام هاتين الطريقتين يؤدي إلى نفس النتيجة، ولكن الطريقة الثانية تتصف بالبساطة، ولا تحتاج لأي عملية متابعة وتميز للمدفوعات أو المقبوضات في بداية السنة المالية.

ومن الطبيعي أن المعالجة السابقة تقتصر على قيود التسوية المتعلقة بإثبات الإلتزامات المستحقة مثال ذلك الفوائد المستحقة والأجور المستحقة وأي مستحقات أخرى تمثل إلتزاماً على المنشأة. كما تستخدم أيضاً فكرة القيود العكسية بالنسبة للتسويات المتعلقة بإثبات الإيرادات تحت التحصيل، مثال ذلك الاتعاب المستحقة للمنشأة (تحت التحصيل)، والفوائد المستحقة للمنشأة على ودائعها أو أي إيراد مكتسب ولكنه لم يحصل بعد في نهاية السنة المالية. ويمكن القول باختصار أن فكرة القيود العكسية يمكن أن تستخدم بالنسبة للتسويات التي سترتب عليها سداد أو تحصيل نقدية في الفترة المحاسبية التالية. وترتب على ذلك أن هذه الفكرة لا يمكن أن تستخدم بالنسبة للتسويات المتعلقة بالإهلاك أو الخاصة بإثبات المصروفات المستنفذة من الأصول (المهام المكتبية)، أو التسويات المتعلقة بتخصيص الإيرادات المحصلة على الفترات المحاسبية.

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

### على الفصل السابع

أولاً - الأسئلة النظرية :

أجب عن الأسئلة التالية :

- ١- بين تأثير تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية على قياس ربح المشروع.
- ٢- حدد الأنواع الرئيسية لقيود التسوية التي ينبغي إعدادها في نهاية الفترة المحاسبية وبين مبرر إعداد كل منها.
- ٣- اشرح الأهداف التي تستخدم ورقة العمل من أجل تحقيقها.
- ٤- ماهي خطوات إعداد ورقة العمل ومبرر كل خطوة؟
- ٥- اشرح كيف يمكن معالجة المصروفات المستحقة والإيرادات تحت التحصيل الناتجة عن التسويات المحاسبية.
- ٦- بين كيف يمكن إعداد قيود الإقفال من واقع ورقة العمل
- ٧- اشرح مراحل الدورة المحاسبية في حالة استخدام ورقة العمل
- ٨- ماهو المقصود بالقيود العكسية في المحاسبة وماهو مبرر إعدادها؟
- ٩- يؤثر تسجيل الإهلاك على حسابين من حسابات دفتر الأستاذ هما مصروف الإهلاك وحساب مجمع الإهلاك - اشرح الغرض من كل حساب مع الإشارة إلى طبيعة رصيد كل حساب من ناحية ما إذا كان رصيد مدين أو رصيد دائن في العادة، واذكر أين يظهر كل منهما في القوائم المالية.
- ١٠- أظهر ميزان المراجعة بعد التسويات المنشأة الجوهرى أرصدة الحسابات التالية ضمن باقى الأرصدة الأخرى :

مبانى	٦٣٢٠٠
مصروف إهلاك مبانى	٣١٦٠
مجمع إهلاك مبانى	٢٢١٢٠

بافتراض أن تلك المنشأة استخدمت طريقة القسط الثابت (التوزيع المتساوى لتكلفة الأصل على حياته الانتاجية) فما هى فى ضوء الحقائق لسابقة الفترة الزمنية التى تعتقد أن المنشأة قد تملك هذه المباني فى بدايتها.

١١- بلغ الربح الصافى لمنشأة ياسر فى ١٩٩٩/١٢/٣١ ما قيمته ٤٢٨٠٠ جنيه  
كما بلغ رأس مال صاحب المنشأة ٧٢٠٠٠ جنيه، إلا أنه تبين من مراجعة  
حسابات المنشأة أنها أخفقت فى تسجيل فائدة مستحقة عليها قدرها ٧٥٠ جنيه  
نتيجة الحصول على قرض من البنك. حدد بالنسبة لهذه المنشأة الرقم الصحيح  
لصافى الربح وحقوق الملكية، وحدد التأثير المقابل فى الميزانية العمومية الناتج عن هذا  
الخطأ.

١٢- بلغ رصيد المهمات المكتسبة الموجودة فى بداية سنة ١٩٩٩ فى منشأة  
الياسمين التجارية ١٢٠٠ جنيه وفى خلال سنة ١٩٩٩ اشترت المنشأة  
مهمات مكتسبة أخرى قيمتها ٢٨٠٠ جنيه وحملت المهمات على حساب  
المهمات المكتسبة (أصل). وفى نهاية السنة تم حصر المهمات الموجودة وبلغت  
قيمتها ١٣٥٠ جنيه - والمطلوب إعداد قيد التسوية اللازم فى نهاية سنة  
١٩٩٩.

١٣- اذكر بعض أمثلة لبعض التكاليف غير المستنفذة التى تستفع بها المنشأة فى أكثر من  
فترة محاسبية مستقبلية، وبين مكان ظهور تلك العناصر فى الميزانية العمومية.

١٤- إذا أغفل محاسب منشأة الورد القيام بإعداد قيد تسوية بقيمة التأمين المستنفذ  
خلال السنة فما هى المفردات التى سيحدث بها خطأ بكتابة الدخل؟ هل  
هذه المفردات ستكون ناقصة أو متضخمة نتيجة هذا الخطأ؟ وماهى المفردات التى  
سيحدث بها خطأ بالميزانية العمومية؟ وهل هذه المفردات ستكون متضخمة أو ناقصة؟  
١٥- بين أى من الحسابات التالية لا يظهر فى ميزان المراجعة المدد بعد الإقفال.

حساب الدائنين، إيراد غير محقق (إيراد مقدم)، عمولات مستحقة، مصروفات تأمين،  
مهايا مستحقة، أتعاب مكتسبة، رأس مال، مجمع إهلاك، مصروف إهلاك، نقدية

١٦- هل يكون إعداد ورقة العمل سابقاً أو تالياً لترحيل قيود التسوية إلى حسابات  
دفتر الأستاذ عند القيام بالدورة المحاسبية المعتادة فى نهاية الفترة؟

١٧- إذا كان مجموع ميزان المراجعة قبل التسويات لمنشأة الزهور هو ٥٠٠٠٠  
جنيه، وإذا تضمنت ورقة العمل ثلاث تسويات هى : إهلاك مباني بمبلغ  
١٨٠٠ جنيه. وإستفاذ تأمين بمبلغ ٥٠٠ جنيه، وتسجيل مهايا مستحقة فى  
نهاية السنة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه، فمما هو مجموع جلتى ميزان المراجعة بعد التسويات؟

١٨- بين أوجه الصواب الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن  
ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :

- لا يترتب على تقسيم حياة المشروع إلى فترات قصيرة أى تسويات فى نهاية كل فترة.

- تعمل قيود التسوية على تخصيص العمليات على الفترة المحاسبية بصورة ملائمة.

- لا تتطلب التكاليف المسجلة التى تخص أكثر من فترة محاسبية أى قيود تسوية فى نهاية الفترة المحاسبية.

- تؤثر قيود التسوية على حسابات الميزانية العمومية فقط.

- تؤثر قيود التسوية على حسابات قائمة الربح فقط.

- كل قيد تسوية يؤثر على حساب من حسابات الميزانية العمومية وحساب من حسابات قائمة الدخل.

- لا تتطلب الإيرادات المسجلة والمحصلة عن أكثر من فترة محاسبية أى قيود تسوية فى نهاية الفترة.

- طالما أن الإيراد غير مسجل فى الدفاتر فإنه لا ينبغى إظهاره فى القوائم المالية.

- المصروفات التى تخص الفترة ولكنها غير مسجلة بالدفاتر لا تظهر بالقوائم المالية.

- يعتبر حساب الإهلاك المجمع أحد حسابات قائمة الدخل.

- تعتبر ورقة العمل جزء من النظام المحاسبى.

- يمكن أن يحول الحساب الواحد من حسابات ميزان المراجعة بعد التسويات إلى أكثر من خاتمة من الخانات المتبقية فى ورقة العمل.

- تحتاج المصروفات إلى قيود إقفال فى نهاية الفترة بينما الإيرادات لا تحتاج إلى ذلك.

- يسبق إعداد ورقة العمل تسجيل قيود التسوية فى دفتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ.

- يمكن معالجة الالتزامات المستحقة والإيرادات تحت التحصيل بقيود عكسية فى بداية الفترة المحاسبية التالية.

ثانياً - تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

سددت منشأة ياسر فى أول سبتمبر سنة ١٩٩٩ مبلغ ٢٤٠٠ جنيه قيمة قسط تأمين ضد أخطار الحريق لمدة سنتين، وقد رحل هذا المبلغ إلى حساب التأمين المقدم (غير المستنفذ)، ولم تجرى خلال السنة المالية أى قيود تسوية.  
المطلوب : إعداد قيد التسوية اللازم فى نهاية سنة ١٩٩٩ .

التطبيق الثاني:

فيمايلي بعض العمليات الخاصة بمنشأة الياسمين التجارية في ١٩٩٩/١٢/٣١ :  
( أ ) حصلت المنشأة على قرض في أول أكتوبر، وبلغت الفائدة المستحقة على هذا القرض في نهاية السنة المالية ١٢٠٠ جنيه ولم يتم تسجيل مصروفات الفائدة في الدفاتر.

(ب) بلغ رصيد حساب الأثاث في أول السنة المالية ٢٨٣٠٠ جنيه وتقدير حياته الإنتاجية بمشر سنوات، ولم يتم إثبات الإهلاك الخاص به.

(ج) تمتلك المنشأة بعض سندات القرض الوطني، وقد بلغت الفائدة المستحقة على هذه السندات المملوكة للمنشأة في ١٩٩٩/١٢/٣١ مبلغ ١٨٠٠ جنيه ولم يتم تسجيلها بعد.

المطلوب : إعداد قيود التسوية المطلوبة في نهاية السنة المالية.

التطبيق الثالث:

تقوم منشأة حسام بدفع أجور عمالها يوم الخميس من كل أسبوع وتبلغ تلك الأجور الاسبوعية ١٢٠٠ جنيه مقابل العمل ستة أيام (من السبت إلى الخميس من كل أسبوع).

والمطلوب: (أ) إعداد قيد التسوية في نهاية السنة المالية بفرض أن يوم ٣١ ديسمبر قد وقع يوم ثلاثاء.

(ب) إعداد قيد اليومية لإثبات سداد أجور العمال في بداية السنة الجديدة (يوم ١/٢) بفرض أن المنشأة لاتقوم بإعداد قيود عكسية في بداية السنة الجديدة.

التطبيق الرابع:

من البيانات التالية المطلوب إعداد قيود التسوية المطلوبة في ٣١ ديسمبر سنة ١٩٩٩ (نهاية السنة المالية) :

( أ ) بلغت الأجور المستحقة ٢٣٠٠ جنيه.

(ب) فوائد شهادات الاستثمار المستحقة ٩٠٠ جنيه.

(ج) هناك فوائد قرض غير مدفوعة بواقع ٢١٢٪ على مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه تم الحصول عليه في أول أكتوبر سنة ١٩٩٩.

( د ) أجرت المنشأة سيارة من الغير بواقع ١٠ جنيه يومياً في يوم ٢٠ ديسمبر ولم تدفع إيجار السيارة بعد.

التطبيق الخامس:

فيما يلي ميزان المراجعة قبل التعديلات المستخرج من دفاتر إحدى وكلاء التأمين في ١٩٩٩/١٢/٣١ وميزان المراجعة المعدل :

البيان	بعد التعديلات		قبل التعديلات	
نقدية	٦١٨٠		٦١٨٠	
عمولة مستحقة	٢٠٠			
مهمات مكتبية	٣٦٠		٦٠٠	
تركيبات مكتبية	١١٢٢٠		١١٢٢٠	
مجمع إهلاك	٤٤٦٠		٤٣٠٠	
دائنون	١٥٥٠		١٥٥٠	
مرتبات مستحقة	٤٠٠			
عمولة غير مكتبة	٢٨٠		٤٠٠	
رأس المال	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	
العمولة المكتسبة	٤٠٧٠		٣٧٥٠	
مرتبات	٢٤٠٠		٢٠٠٠	
مصرفات المهمات المكتبية	٢٤٠			
مصرفات الإهلاك	١٦٠			
	٢٠٧٦٠	٢٠٧٦٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠

المطلوب : إجراء قيود التسوية الملائمة في نهاية سنة ١٩٩٩ .

التطبيق التاسع عشر:

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر شركة حازم إمام والتسويات التي أجريت عليه في ١٩٩٩/١٢/٣١ :

التصويات		ميران المراجعة		اليان
دائن	مدين	دائن	مدين	
			٦٤٠٠	تقدي
(١)٨٠٠			٢٤٠٠	ايجار مقدم
(٢)٨٠			٨٠٠	تأمينات مقدمة
(٣)٣٠٠			٣٠٠٠	إعلانات مقدمة
(٤)٤٨٠			٢٠٠٠	مهمات مكتبية
			٦٠٠٠	تركيبات
		٩٠٠٠		إهلاك مجمع على التركيبات
		١٥٠٠٠		أوراق دفع ٢٨
(٥)٦٠٠		٢٤٠٠		إيرادات مقدمة
	(٨)١٠٠٠	٤٠٠٠٠		رأس المال
		٢٠٤٠٠		الحساب الجارى
		٢٠٢٠٠		إيرادات الخدمات المؤداة
(٨)١٠٠٠	(٧)١٥٠٠		١٢٤٠٠	مرتبات
		١٠٧٠٠٠	١٠٧٠٠٠	
	(١)٨٠٠			مصرفات الايجار
	(٢)٨٠			مصرفات التأمين
	(٣)٣٠٠			مصرفات الإعلان
	(٤)٤٨٠			مهمات مستهلكة
	(٥)٦٠٠			إهلاك الفترة
	(٦)٥٠			فوائد
(٦)٥٠				فوائد مستحقة
(٧)١٥٠٠				مهايا مستحقة
٤٨١٠	٤٨١٠			

المطلوب . إستكمال ورقة العمل السابقة وشر- التصويات فى نهايتها شرحاً موجزاً وتصوير الحسابات الختامية والميزانية العمومية

التطبيق السابع:

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر شركة النور للخدمات الإستشارية في

١٩٩٩/١٢/٣١ :

بيان	له	منه
نقدية		٢٥٠٨٠
إيجار مدفوع مقدماً		١٦٨٠٠
إشتراكات في دوريات مدفوعة مقدماً		١٩٢٠
مهمات		٢٦٠٠
تركيبات		٤٠٠٠٠
إهلاك مجمع على التركيبات	٢٤٠٠	
أوراق دفع	١٠٠٠٠	
إيرادات من الإستشارات غير مكتبة	٧١٣٠٠	
رأس المال	٢٠٠٠٠	
الحساب الجاري	٢٥٩٠٠	
مرويات بائعين		٦٧٨٠٠
إيرادات مكتبة	٣٠٤٠٠	
تليفون وتلفراف		١١٠٠
مصاريف متنوعة		٤٧٠٠
	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠

فاذا علمت :

- ١- كان رصيد حساب الإيجارات المقدمة في أول يناير سنة ١٩٩٩ هو ٤٨٠٠ جنيه قيمة الأجرة المستحقة من يناير حتى يوتية سنة ١٩٩٥ : وقد دفعت المنشأة بعد ذلك إيجار المبنى وبعض التوسعات لمدة سنة على أساس ١٠٠٠ جنيه شهرياً.
- ٢- بلغت الاشتراكات في الدوريات المستنفذة خلال العام ٩٢٠ جنيه.
- ٣- بلغ رصيد المهمات في آخر السنة ١٦٠٠ جنيه.
- ٤- تبلغ الحياة الانتاجية للتركيبات عشرين سنة من وقت الحصول عليها.
- ٥- بلغت الفوائد المستحقة على أوراق الدفع في نهاية السنة ١٠٠ جنيه.



- ٦- تم تأدية خدمات قيمتها ٦٣٢٠٠ جنيه لعملاء سدّدوا قيمة خدماتهم مقدماً خلال العام.
- ٧- هناك خدمات مؤداه لم ترسل عنها فواتير للعملاء قدرها ٦٠٠٠ جنيه ولم يسدّد هؤلاء العملاء أى دفعات مقابل تلك الخدمات.
- ٨- تبلغ المراتب المستحقة فى نهاية السنة المالية ٢٠٠٠ جنيه.  
المطلوب :  
إعداد ورقة العمل لتلك المنشأة وإعداد قائمة الدخل والميزانية العمومية فى نهاية السنة المالية.  
التطبيق الثامن :  
فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين فى خلال شهر ديسمبر سنة ١٩٩٩ :  
( أ ) فى أول ديسمبر سددت المنشأة لإيجار عن ستة شهور بواقع ١٠٠٠ جنيه شهرياً.  
( ب ) فى نفس التاريخ حصلت المنشأة على إيرادات قدرها ١٢٠٠٠ جنيه قيمة فواتر عن ثلاثة شهور.  
( ج ) بلغ إهلاك الآلات السنوى ٤٠٠٠ جنيه.  
المطلوب : إعداد قيد اليومية اللازم لإثبات العمليات السابقة، وقيد التسوية اللازم إعداده فى نهاية السنة المالية (٣١ ديسمبر ١٩٩٩) إذا كان هناك مبرر لذلك.  
التطبيق التاسع :  
من المعلومات التالية المتعلقة بمنشأة الببلى المطلوب : إجراء قيود التسوية فى نهاية السنة المالية ١٩٩٩/١٢/٣١ .  
( أ ) الأجر المستحقة ٩٥٠ جنيه.  
( ب ) الفائدة غير المحصلة على بعض شهادات الإستثمار ٧٥٠ جنيه.  
( ج ) حصلت المنشأة على قرض من بنك الاسكندرية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه فى أول أكتوبر سنة ١٩٩٩ بسعر فائدة قدره ٢١٥ سنوياً، ولم تجرى أى قيد فيما يتعلق بتلك القوائد.  
( د ) أجزت المنشأة سيارة لورى بواقع ٧٠ جنيه يومياً إعتبار من ١٠ ديسمبر سنة ١٩٩٩ ولم تدفع أى شئ لملاك السيارة ومن المتوقع أن يستمر إستخدام هذه السيارة حتى يناير سنة ١٩٩٩ .  
( هـ ) قامت المنشأة بتأجير قطعة أرض مملوكة لها لإحدى محطات خدمة السيارات فى أول سبتمبر سنة ١٩٩٩ ، وقامت المنشأة بالحصول على إيجار

عن مدة سنة مقدماً يبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه.  
 ( و ) يبلغ إهلاك مباني المنشأة السنوى ١٠٠٠ جنيه.  
 ( ز ) بلغ رصيد المهمات المكتبية فى ١٩٩٩/١/١، ١٠٠٠ جنيه وخلال سنة ١٩٩٩ تم شراء مهمات مكتبية بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه، وقد بلغت المهمات المكتبية المتبقية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ ما قيمته ٢٠٠٠ جنيه.  
 ( ط ) قامت المنشأة فى ١٩٩٩/٤/١ بسدد أقساط بوليصة تأمين ضد الحريق عن ٣ سنوات بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه.  
 (ى) أودعت المنشأة فى ١٩٩٩/٩/١ مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه فى بنك الاسكندرية كوديعة بفائدة ٢١٪ سنوياً يتم تحصيلها بعد كل ٦ شهور.  
 التطبيق العاشر:

فيما يلى ورقة العمل الخاصة بمنشأة ياسر العقارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

**منشأة ياسر العقارية**  
**ورقة العمل**  
**عن الشهر المنتهى فى ١٩٩٩/٥/٣١**

الميزان	ميزان المراجعة		الاصوات		ميزان المراجعة		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
	ل	مه	ل	مه	ل	مه	ل	مه	اصول	خصوم
مصرفات الاجور	٦٠٠٠٠		٢	٢				٦٠٠٠٠		٢
مجمع اهلاك الات	٤٠٠٠٠		٢	٢				٢	٥٠٠٠٠	
مهمات مكتبة	٣٠٠٠		٢	٢				٢	٢٢٠٠	
تأمينات غير مستقطاة	٢		٢	١٠٠٠		٥٠٠٠		٢	٥٠٠٠	
مصرفات القوائد	٢		٢	٢		٢		٦٠٠٠		
إيجارات مقدمة	٢		٢	٢		٥٠٠٠		٢	٢	
								٢		
								٢		
								٢		
								٢		
								٢		
								٢		
								٢		

والمطلوب:

استكمل ورقة العمل السابقة، وبين التسويات التى تشتمل عليها، وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الحادى عشر :

فيما يلى بعض العناصر التى ظهرت فى ميزان مراجعة منشأة الياسمين فى  
١٩٩٩/١٢/٣١ :

- أرصدة مدينة ١٨٠٠٠٠ أجور، ٣٠٠٠٠٠ تأمينات مدفوعة مقدماً.  
أرصدة دائنة ٢٤٠٠٠٠ إيجارات محصلة مقدماً.  
وقد تبين مايلى فى نهاية السنة  
١- هناك أجور مستحقة قدرها ٢٠٠٠٠٠ جنيه.  
٢- تبلغ التأمينات المستنفذة خلال العام ١٢٠٠٠ جنيه.  
٣- فى ١٩٩٩/٧/١ أودعت المنشأة مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه فى حساب ودیعة  
لمدة سنة بفائدة ١٢٪ سنوياً تحصل مؤخرأ.  
٤- الإيجار المحصل مقدماً الظاهر فى ميزان المراجعة يخص جزء من عقار تملکة  
للمنشأة محصل عن الفترة من ١٩٩٩/٤/١ حتى ١٩٩٩/٣/٣١.

المطلوب :

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات التسويات السابقة وبيان الأرصدة بعد التسوية  
وأرصدة الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع  
ورقة العمل.

التطبيق الثانى عشر:

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة لمنشأة سعيد التجارية فى  
١٩٩٩/١٢/٣١ :

مدین	دائین
١٢٠٠٠	مهمات مكتبية
٣٠٠٠٠٠	مصاريف الأجور
١٢٠٠٠	إيجارات تحت التحصيل
١٠٠٠٠٠	الأت
	مجمع إهلاك الآت ٢٠٠٠٠

فاذا علمت أن :

- ١- الأجر الذى يخص سنة ١٩٩٩ تبلغ ٣٣٠٠٠٠٠ جنيه.
- ٢- المهمات المكتبية المتبقية فى نهاية السنة المالية تبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
- ٣- الإيجارات تحت التحصيل الظاهرة فى ميزان المراجعة تمثل إيجار جزء من مبنى مملوك للمنشأة عن الثلاثة شهور الأخيرة من السنة السابقة ولم يتم تحصيل أى إيجارات خلال العام الحالى رغم استمرار عقد الإيجار.
- ٤- الإهلاك السنوى للآلات ١٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

إعداد ورقة العمل الجزئية اللازمة لإثبات التسويات السابقة وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الثالث عشر

فيما يلى بعض أرصدة ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ لمنشأة الياسمين التجارية:

٣٠٠٠ جنيه لإعلانات مقدمة، ٧٠٠٠ جنيه مصاريف أجور، ١٠٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٢٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك مبانى، ٢٤٠٠٠ جنيه إيجارات غير مكتسبة (محصلة مقدماً)، ٩٠٠ جنيه مهمات مكتبية.

فإذا علمت أن :

- (١) الإعلانات مسددة عن ٣ سنوات اعتباراً من ١٩٩٩/١/١.
- (٢) هناك أجور مستحقة ٥٠٠ جنيه.
- (٣) الإهلاك السنوى للمبانى ١٠٠٠٠ جنيه.
- (٤) الإيجارات غير المكتسبة الظاهرة فى ميزان المراجعة تمثل إيجار جزء من مبنى مملوك للمنشأة عن سنتين اعتباراً من ١٩٩٩/٧/١.
- (٥) المهمات المكتبية المتبقية فى نهاية السنة ٢٠٠ جنيه.
- (٦) أودعت المنشأة مبلغ ١٠٠٠٠٠ فى حساب وديعة باحد البنوك لمدة سنة وذلك فى ١٩٩٩/٩/١ بمقابلة ٢١٢ سنوياً يتم تحصيلها مؤخرأ.

المطلوب :

إعداد ورقة العمل الجزئية اللازمة لإجراء التسويات السابقة وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

٤٩٥٠	من مذكورين	
٥٠	حـ/ نقدية بالبنك	
٥٠٠٠	حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
	إلى حـ/ أوراق القبض	
	إثبات إضافة قيمة أوراق القبض لحسابنا الجاري	
	بعد استبعاد مصاريف الخصم.	

وجدير بالذكر أن حساب أوراق القبض برسم الخصم سيمثل الأوراق التجارية المرسله للبنوك لخصمها والتي لم يرد عنها إشعارات تفيد الخصم.

كما أن حساب الخصم المستحق على الأوراق التجارية يعتبر مصروفاً يحول إلى حساب النتيجة إذا كان تاريخ استحقاق الورقة موضوع الخصم محل قبل نهاية السنة المالية ، ولكنه لا يعتبر كذلك اذا كان تاريخ استحقاق الورقة التجارية يمتد لأبعد من تاريخ نهاية السنة المالية، نوضح هذه الفكرة بإستخدام المثال التالي:

حصلت منشأة شاهين على ورقة تجارية في أول أكتوبر ١٩٩٩ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، ولم تتضمن الورقة أى نص على إضافة فوائد. ويجرى العمل بالمنشأة على إثبات الأوراق التجارية بقيمتها الاسمية، وقد خصمت المنشأة تلك الورقة والتي تستحق بعد سنة من تاريخ الحصول عليها بسعر ١٢٪ سنوياً، في هذه الحالة يظهر قيد الحصول عليها قيد الخصم على الصورة التالية.

١٠٠٠٠	من حـ/ أوراق القبض *	١٠/١
١٠٠٠٠	إلى حـ/ العميل	
	إثبات الحصول على ورقة قبض.	
٨٨٠٠	من مذكورين	
١٢٠٠	حـ/ نقدية بالبنك	
	حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
١٠٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	
	إثبات خصم الورقة التجارية.	

(\*) يسبق هذا القيد قيد آخر مؤداه جعل حساب العميل مدين وحساب المبيعات دائن بنفس المبلغ.

- (٣) الإهلاك السنوى للأثاث ١٠٠٠ جنيه.
- (٤) المهمات المكتبية المستخدمة خلال سنة ١٩٩٩ تبلغ ١٠٠ جنيه.
- (٥) الأيجار المحصل مقدماً يخص إيجار عن جزء من مبنى مملوك للمنشأة عن سنة من ١٩٩٩/١١/١ حتى ١٩٩٩/١١/١.
- (٦) أودعت المنشأة مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/٢/١ فى حساب وديعه بأحد البنوك لمدة سنة بفائدة ٢٤٪ يتم تحصيلها مؤخراً.

#### المطلوب :

إعداد ورقة العمل الجزئية اللازمة لإجراء التسويات السابقة، وإعداد قيد التسوية المركزى من ورقة العمل.

#### التطبيق السادس عشر :

أ - ظهرت الأرصدة التالية فى نهاية ٩٨ ونهاية ٩٩ فى دفاتر منشأة حمدي التجارية :

نهاية ٩٨	نهاية ٩٩	
٥٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	إيجار عقارات محصل مقدماً (غير مكتسب)
٢٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	تأمينات غير مستفدة
١٥٠٠	٢٠٠٠	مهمات مكتبية

وقد اشتملت قائمة الدخل (الحساب الختامى) عن سنة ٩٩ على مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه مصاريف تأمين مستفدة و ٩٦٠٠٠ جنيه إيجارات مكتسبة، ٣٠٠٠ جنيه مصروفات مهمات مكتبية مستفدة.

#### المطلوب :

- ١- تصوير حساب التأمينات غير المستفدة وبيان المبالغ المدفوعة.
  - ٢- تصوير حساب الإيجارات المحصلة مقدماً وبيان المبالغ المحصلة.
  - ٣- تصوير حساب المهمات المكتبية وبيان المهمات المشتراة.
- ب- ظهرت الأرصدة التالية فى نهاية سنة ١٩٩٨ ونهاية سنة ١٩٩٩ فى دفاتر منشأة الزهور:

نهاية ٩٨	نهاية ٩٩	تأمينات غير مستنفذة
٢٤٠٠٠	٢٧٦٠٠	إيجارات عقارات محصل مقدماً
٢٥٠٠٠	١٢٠٠٠	

رقد اشتملت قائمة الدخل عن سنة ١٩٩٩ على مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيهه  
مصاريف تأمين و ٢٤٠٠٠ جنيهه إيجارات مكتسبة.

المطلوب: صور حساب التأمينات المستنفذة وبين المبالغ المدفوعة وصور حساب  
الإيجارات المحصلة مقدماً وبين المبالغ المحصلة.

التطبيق السابع عشر:

أ- فيما يلى ورقة العمل الجزئية الخاصة بمنشأة قاسى سعيد فى ١٢/٣١/١٩٩٩،  
والمطلوب إستكمال الأرقام الناقصة فى تلك الورقة، وإعداد الأعمدة الباقية منها،  
وإعداد قيد التسوية المركزى من تلك الورقة :

البيان	ميزان ١ لمراجعة		الصوات		ميزان المراجعة	
	لـ	مـ	لـ	مـ	لـ	مـ
مصرفات الأجر	٥٠٠٠٠		؟			؟
إيجارات تحت التحصيل	١٠٠٠٠		؟			٤٥٠٠٠
أثاث وتركيبات	٢١٠٠٠٠					؟
مهمات مكتبة	؟			٥٠٠٠		٢٥٠٠٠
إيجار مقدم	؟			٢٠٠٠		٢٠٠٠٠
منصص إهلاك أثاث				؟	١٣٠٠٠	
إيجارات مكتسبة				؟	؟	
مصاريف إهلاك أثاث			؟			؟
أجر مستحق			؟			٢٠٠٠
مصرف الإيجارات			؟			؟
!			؟			؟

ب- عند ورود اشعار اضافة من البنك يفيد تحصيل الورقة:

٩٩/١١/١١	من حـ/ نقدية بالبنك إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل إثبات مبيعاتنا إلى العميل حسام بفانورة رقم ....	٥٠٠	٥٠٠
٩٩/١١/١١	من حـ/ مصاريف تحصيل أوراق تجارية إلى حـ/ نقدية بالبنك إثبات مصاريف التحصيل	٥	٥

ويمكن إثبات القيدتين السابقين في قيد واحد يظهر على الصورة التالية:

٩٩/١١/١١	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنك حـ/ مصاريف تحصيل أوراق تجارية إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل إثبات تحصيل الورقة التجارية وكلها مصاريف التحصيل	٤٩٥	٥
		٥٠٠	

جـ تحويل الورقة التجارية:

سبق أن ذكرنا أن المنشأة تستطيع أن تتنازل عن ملكيتها للأوراق التجارية لأحد دائئيتها، وذلك عن طريق تظهير الورقة له سداداً لبعض مستحقاته. إلا أنه يلاحظ في هذه الحالة أن المنشأة تظل ضامنة للمسحوب عليه ذلك لأنه يمكن للمحول إليه أن يرجع عليها في حالة رفض المسحوب عليه سداد قيمة الكمبيالة وتسمى هذه المسئولة بالمسئولة العرضية.

ويتم إثبات تحويل الورقة التجارية في دفتر اليومية على النحو التالي:

٩٩/١٠/١٥	من حـ/ المورد (المورد يامر) . إلى حـ/ أوراق القبض إثبات تحويل الورقة التجارية المستلمة من العميل حسام إلى المورد حسام سداداً لبعض مستحقته	٥٠٠	٥٠٠
----------	--	-----	-----



التطبيق الثامن عشر:

أ - فيمالي بعض أرصدة ميزان المراجعة في ١٩٩٩/١٢/٣١ منشأة-شهاب التجارية.

قبل التسوية	بعد التسوية	
١٨٠٠	؟	تأمين مقدم (غير مستنفذ)
؟	٣٠٠	مهمات مكتبية
—	٥٠٠٠	فوائد دائنة مستحقة (تحت التحصيل)
٤٥٠٠	١٥٠٠	إيجارات محصلة مقدماً
١٠٠٠٠	؟	مصرفات أجور ومرتبات
٨٠٠٠	؟	مجمع إهلاك الآت
—	٦٠٠	مصرفات تأمين مستنفذ
—	٧٠٠	مصرف مهمات مكتبية مستنفذة
٣٠٠٠	؟	فوائد دائنة مكتسبة
—	؟	إيجارات مكتسبة
—	٢٠٠٠	مصرفات إهلاك الآت
—	٤٠٠٠	أجور مستحقة

المطلوب

إجراء قيود التسوية اللازمة والتي قامت المنشأة بإجرائها في ١٩٩٩/١٢/٣١ مع إستكمال البيانات الناقصة.

ب- فيمالي بعض أرصدة ميزان المراجعة في ١٩٩٩/١٢/٣١ والمستخرجة من دفاتر منشأة الياسمين التجارية:

قبل التسوية	بعد التسوية	
٩٠٠	؟	مهمات مكتبية
١٠٠٠	٧٥٠	إيجار مقدم (غير مستفد)
١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	مجمع إهلاك الآت
٣٠٠٠	٤٥٠٠	مصرفات أجور ومرتببات
—	٧٠٠	مصرفات مهمات مكتبية مستنفذة
—	؟	مصرفات إيجار مستفد
—	؟	مصرفات إهلاك الآت
—	؟	أجور مستحقه
		المطلوب :

إجراء قيود التسوية اللازمة والتي قامت المنشأة بإجرائها في ٩٩/١٢/٣١ مع  
إستكمال البيانات الناقصة.

الباب الثالث  
في  
المعالجة المحاسبية  
للعمليات اليومية للمشروع  
مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية



## الباب الثالث

### فى

### المعالجة المحاسبية

## للعمليات اليومية للمشروع التجارى مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

عرضنا فى الباب السابق لمراحل الدورة المحاسبية المتكاملة لمنشأة ياسر العقارية وهى مشروع من مشروعات الخدمات. ويعتبر هذا النوع من المشروعات الخدمية جزء مهم من الاقتصاد القومى فى المجتمع فهو يتضمن على سبيل المثال شركات الطيران والنقل والسكة الحديد والفنادق والمستشفيات وشركات السياحة والمسارح ودور السينما وتوكيلات الإعلان وبعض المنشآت التى تقوم بتأدية الخدمات والاستشارات والبحوث. وتحصل جميع تلك المنشآت على عمولات أو أتعاب أو مقابل تأدية الخدمات التى تقوم بها، ويتمثل ربحها الصافى فى زيادة إيراداتها مما تؤديه من خدمات عن مصاريف التشغيل الخاصة بها.

وبالإضافة إلى منشآت الخدمات فإنه يوجد المنشآت التجارية التى تقوم بعمليات الشراء والتخزين والبيع وتحقيق الربح من وراء ذلك، ومن أمثلة المنشآت التجارية تجار الجملة ونصف الجملة وتجار التجزئة. وينتج صافى ربح تلك المنشآت إذا زادت إيرادات المبيعات عن تكلفة البضاعة المباعة ومصاريف التشغيل المختلفة. ويعنى إصطلاح البضاعة السلع التى يحصل عليها المشروع بغرض إعادة بيعها إلى العملاء وبعبارة أخرى فإن البضاعة تتمثل فى السلع التى يتعامل فيها المشروع بصفة معتادة. وسيخصص هذا الباب لمناقشة المعالجة المحاسبية للعمليات التى تقوم بها المنشآت التجارية. وسنعرض فيه للمحاسبة على البضائع المشتراه، والمحاسبة على مبيعات البضاعة، وكيفية معالجة مصاريف الشراء والخصومات والمسموحات على المشتريات، وأيضاً كيفية

---

معالجة خصومات ومسموحات المبيعات، وغير ذلك من المشاكل المحاسبية المتعلقة بعمليات الإيجار فى البضائع.

وستعرض فى هذا الباب أيضا للمعالجة المحاسبية لعمليات الأوراق التجارية وهى الأوراق التى تحصل عليها المنشأة مقابل سداد المستحق على عملائها، ونوضح كيفية التسجيل المحاسبى للحصول على تلك الأوراق وكيفية التصرف فيها، كما سنعرض أيضا لموضوع أوراق الدفع وهى الأوراق التى تحررها المنشأة سداداً للمستحق للدائنين.

## الفصل الثامن

فى

### معالجة عمليات البيع والشراء

#### فى المنشآت التجارية

##### ١ - مقدمة:

يختص هذا الفصل بتوضيح المعالجة المحاسبية لعمليات شراء وبيع البضائع وهى العمليات الرئيسية التى تقوم بها المنشآت التجارية وسنعرض فى بداية هذا الفصل لقائمة الدخل فى تلك المنشآت ونبين أهم عناصرها وذلك كتمهيد لعرض الموضوع ولتحديد أهم عناصر تلك القائمة ينبغى أن نوضح إجراءات المحاسبة عليها حتى نضمن ظهورها فى تلك القائمة بصورة سليمة. وبعد أن نعرض لقائمة الدخل فى المنشآت التجارية نتقل إلى مناقشة إجراءات المحاسبة على مبيعات البضاعة وتحقيق الرقابة عليها، ونبين الإجراءات المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة على خصومات ومسموحات المبيعات، وكيفية الإفصاح عنها فى قائمة الدخل.

وبعد التعرض لمشاكل المحاسبة على المبيعات نتقل إلى الحديث عن الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتكلفة البضاعة المباعة، وسنوضح إجراءات المحاسبة على مشتريات البضائع وخصومات ومسموحات المشتريات. ونظراً لأنه يوجد فى الحياة العملية نظامين أساسيين للتحقق من وجود البضائع، وهما نظام الجرد الدورى أو الفترى لعناصر المخزون وهو النظام الذى يعتمد على جرد المخزون من البضائع فى نهاية الفترة المحاسبية للتحقق من وجوده، ونظام الجرد المستمر أى الجرد خلال أى وقت من السنة، فإننا سنقوم بتوضيح كيفية الوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة عند استخدام المنشأة لأى نظام من تلك النظم، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

وفي ظل معايير المحاسبة المصرية والدولية، يتناول المعيار المحاسبي المصري رقم (١٩)، والمناظر للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٨)، موضوع الإيراد ويتضمن المعالجة المحاسبية لمبيعات السلع. كذلك يعرض المعيار المحاسبي المصري رقم (٢)، والمناظر للمعيار الدولي رقم (٢)، للمخزون ويتضمن المعالجة المحاسبية لتكلفة البضاعة المباعة.

## ٢- قائمة الدخل في المنشآت التجارية :

تتكون قائمة الدخل لأى منشأة تجارية من ثلاثة أقسام رئيسية هى :

- أ - قسم الإيرادات (المبيعات) .
- ب - قسم تكلفة البضاعة المباعة.
- ج - قسم مصروفات التشغيل الأخرى.

ونوضح فيما يلى قائمة الدخل لإحدى المنشآت التجارية التى تقوم بالإتجار فى الأدوات الرياضية، والتى تحصل عليها من مصانع الإنتاج والإستيراد، وتقوم ببيعها بالتجزئة للجمهور وبالجمله للأندية والساحات الشعبية، وسنستخدم عدداً قليلاً من حسابات دفتر الأستاذ عما قد يكون موجوداً فى الحياة العملية، وذلك تحقيقاً للبساطة فى عرض الموضوع :



**مشأة الأدوات الرياضية الأولمبية**  
**قائمة الدخل**  
**عن السنة المنتهية فى ١٢/٣١/١٩٩٩**

	جنيه	جنيه
إجمالي المبيعات		٤٠٢٠٠٠
ناقصاً :		
مردودات المبيعات	١٥٠٠	
مسموحات المبيعات	٥٠٠	٢٠٠٠
صافى المبيعات		٤٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة :		
مخزون أول المدة من البضاعة	٥٠٠٠٠	
مشتريات البضاعة خلال الفترة	٢٥٠٠٠٠	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٣٠٠٠٠٠	
ناقصاً : مخزون البضاعة الموجودة آخر المدة	٧٠٠٠٠	
تكلفة شراء البضاعة المباعة	٣٢٠٠٠٠	
+ مصاريف البيع والتوزيع	١٠٠٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة		٢٤٠٠٠٠
مجمول الربح على المبيعات		١٦٠٠٠٠
مصروفات عمومية وإدارية		
مصروفات الاجور والمرتبات	٦٥٠٠٠	
مصروفات التليفون	٢٠٠٠	
مصروف تأمين	١٠٠٠	
مصروفات تمويلية		
فوائد القروض	٣٠٠٠٠	
عمولات بنكية	٢٠٠٠	١٠٠٠٠٠
صافى الربح		٦٠٠٠٠

يتضح من إستعراض عناصر تلك القائمة ومن مقارنتها بقائمة الدخل الخاصة بمنشأة ياسر العقارية التى سبق أن عرضنا لها فى الباب السابق، أن الفرق الرئيسى بين القائمين يتمثل فى وجود قسم جديد بالقائمة السابقة هو القسم الخاص بتكلفة البضاعة المباعة.

ويلاحظ من إستعراض تلك القائمة أيضا ضخامة رقم تكلفة البضاعة لمباعة حيث بلغت تلك التكلفة ٢٤٠٠٠٠ جنيه أو ما يعادل ٦٠٪ من صافى المبيعات وقدرها ٤٠٠٠٠٠ جنيه. وهناك أسلوباً آخر للنظر إلى تلك العلاقة حيث يمكن القول أنه من كل جنيه يتسلمه المشروع من المبيعات فإنه يتحمل تكلفة شراء قدرها ستون قرشاً، وهذا يترك أربعين قرشاً من كل جنيه مبيعات ويمثل هذا المبلغ مجمل الربح. ويستخدم مجمل الربح فى تغطية مصروفات التشغيل وما يتبقى بعد ذلك يمثل ربحاً صافياً للمشروع. وقد بلغت مصروفات التشغيل فى القائمة السابقة ما قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه أى ما يعادل ٢٥٪ من صافى المبيعات. ومن ثم يمكن القول أن مجمل الربح وقدره ٤٠ قرش فى كل جنيه مبيعات يساهم فى تغطية مصروفات التشغيل وقدرها ٢٥ قرش لكل جنيه مبيعات والباقي وقدره ١٥ قرشاً يمثل ربحاً صافياً عن كل جنيه مبيعات.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند تحليل قائمة الدخل (الحساب الختامى) فإن كل رقم فى القائمة يتم مقارنته بصافى قيمة المبيعات، حيث ينظر إلى رقم صافى المبيعات على أنه يمثل ١٠٠٪، وكل مفردة أو مجموعة من المفردات ينظر إليها كنسبة مئوية من رقم صافى المبيعات. وتتراوح تكلفة البضاعة المباعة فى معظم المشروعات بين ٦٠٪ و ٨٠٪ من صافى المبيعات. وبناء على ذلك فإن مجمل الربح (الفرق بين صافى المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة) يتراوح بين ٤٠٪ و ٢٠٪ من صافى المبيعات.

ويلاحظ أن منشأة الأدوات الرياضية الأولمبية قد حققت ربحاً صافياً قدره ٦٠٠٠٠ جنيه، ويمثل هذا المبلغ ما حققته الموارد الموظفة فى المشروع، فإذا أراد صاحب المشروع أن يحدد مدى ملائمة هذا الربح فإنه ينبغي أن يحدد العائد المفقود نتيجة قيامه بالعمل فى هذا المشروع. فبفرض أن مالك المشروع يعتقد أنه يمكن أن يحقق مرتباً سنوياً قدره ٢٠٠٠٠ جنيه، أو أن هذا المرتب

يعتبر ملاحما مقابل العمل بصفة مستمرة فى المشروع (لاحظ أنه لا يوجد أى مرتب لصاحب المنشأة ضمن المصروفات) فإذا خصم هذا المرتب من الربح فيكون الباقي وقدره ٤٠٠٠٠ جنيه هو مقابل العائد على الأموال المستثمرة فى المشروع وهو عائد المخاطرة. فإذا فرضنا أن الأموال المستثمرة فى المشروع تبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه وأن العائد المضمون على تلك الأموال بدون أى مخاطرة (فى شهادات استثمار مثلا) يبلغ ٢١٢٪ فيكون العائد المضمون على المبلغ المستثمر هو ٣٦٠٠٠ جنيه، ويتبقى من الربح بعد استقطاع هذا العائد المضمون ٤٠٠٠ جنيه تمثل عائد المخاطرة، أو ما يطلق عليه الربح من وجهة النظر الاقتصادية، وهذا المبلغ النهائى هو الذى دفع صاحب المشروع إلى المخاطرة بافتتاح مشروعة بدلا من الاتجاه إلى العمل الوظيفى أو الإستثمار المضمون أو كلاهما معا.

وتجدر الإشارة إلى أن العمل يجرى فى مصر وفى معظم البلاد العربية والأوربية على تقسيم حساب النتيجة فى المنشآت التجارية إلى قسمين، القسم الأول يخصص للوصول إلى هامش الربح على المبيعات أو إلى مجمل الربح ويطلق عليه حساب المتاجرة، ويوضح نتيجة مقابلة المبيعات الصافية بتكلفة تلك المبيعات. أما القسم الثانى من حساب النتيجة فيخصص للوصول إلى صافى ربح المنشأة حيث يحول إليه مجمل الربح الناتج من حساب المتاجرة، كما يرحد إليه مصاريف التشغيل المختلفة وتكون النتيجة هى صافى ربح المشروع. ويجرى العمل فى الولايات المتحدة الأمريكية على إعداد قائمة واحدة تجمع بين هذين القسمين.

### ٣- المحاسبة على مبيعات البضاعة وما يرتبط بها من مشاكل :

إنضح من إستعراض قائمة الدخل السابقة أن المبيعات تعتبر المصدر الرئيسى للإيرادات فى المنشآت التجارية. وحتى تستطيع المنشأة البقاء فى ميدان

النشاط التجارى فإنها ينبغى أن تباع بضائعها بأسعار تزيد عما تدفعه فى سبيل إقتناء تلك البضاعة. إن أسعار البيع ينبغى أن تحدّد بصورة تكفى لتغطية تكلفة البضاعة المباعة، ومصاريف تشغيل المشروع مثل مصاريف الإعلان، وإيجار المخازن ومصاريف البيع والتوزيع وغيرها وتترك صافى ربح ملائم لأصحاب المشروع.

وسنوضح أولاً الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتسجيل المبيعات على أن نعرض بعد ذلك لمعالجة عمليات مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات، والخصم الذى يقرر منحه للعملاء.

### ٣- أ - معالجة عمليات المبيعات :

عندما تقوم المنشأة ببيع السلع إلى العملاء فإنها أما أن تسلم قيمة البضاعة المبيعة فوراً عند البيع فى شكل نقدية أو قد تحصل على قيمة تلك البضاعة بعد فترة فى المستقبل، وهنا يقال أن البيع بالآجل أو على الحساب. وعند اتمام صفقة البيع يتم تحرير فاتورة، وقد يكون هناك فاتورة للبيع النقدي وفاتورة أخرى للبيع الآجل. وتوضح الفاتورة الكمية المباعة وسعر بيع الوحدة وقيمة المبيعات، ووسيلة شحن البضاعة وشروط وميعاد سداد قيمة البضاعة المباعة وفى حالة المنشآت الصغيرة يتم حصر المبيعات النقدية التى تتم كل يوم، وفى نهاية اليوم يجرى قيد يومية لإثبات المبيعات النقدية، يظهر على الصورة التالية :

١٨٠٠٠		من حـ/ النقدية إلى حـ/ المبيعات	تاريخ البيع
١٨٠٠٠		إثبات المبيعات النقدية من البضاعة	

وتختصر فواتير البضاعة المباعة على الحساب فى نهاية كل يوم ويجرى من واقع هذا الحصر قيد يومية إجمالى يظهر على الصورة التالية :

٥٠٠٠		من حـ/ إجمالى العملاء (حـ/ العميل الشخصى) إلى حـ/ المبيعات إثبات المبيعات الآجلة بتاريخ اليوم	تاريخ البيع
٥٠٠٠			

ويمكن إثبات كل من المبيعات النقدية والمبيعات الآجلة بقيد يومية واحد يأخذ الشكل التالى :

١٨٠٠٠		من مذكورين حـ/ النقدية حـ/ اجمالى العملاء إلى حـ/ المبيعات إثبات المبيعات اليومية نقدية وأجلة.	تاريخ البيع
٥٠٠٠	٢٣٠٠٠		

واضح من القيود السابقة أن المبيعات (باعتبارها المصدر الرئيسى للإيرادات) تتحقق عند بيع البضاعة وشحنها للعملاء أى تتحقق بحدوث واقعة التبادل بصرف النظر عن تاريخ تحصيل قيمة البضاعة المباعة نقداً. حتى ولو تم هذا التحصيل فى فترة محاسبية أخرى غير تلك الفترة التى يتم فيها البيع. ويلاحظ أن المبيعات الآجلة رحلت فى نهاية اليوم إلى حساب إجمالى العملاء وهو حساب إجمالى يمثل مجموع عملاء المنشأة. وحتى تتحقق الرقابة على حسابات العملاء فإنه ينبغى أن تحتفظ المنشأة بدفتر أستاذ مساعد للعملاء يفتح فيه حساب لكل عميل من العملاء، وينبغى ترحيل القيد المرحل إجمالاً إلى حساب إجمالى العملاء إلى الحسابات التحليلية للعملاء، المباع لهم تلك البضاعة. وينبغى أن تتطابق الأرصدة التحليلية للعملاء بدفتر الأستاذ المساعد للعملاء مع حساب العملاء الإجمالى بدفتر الأستاذ العام، وذلك على نحو ما سنرى عند عرض موضوع النظام المحاسبى.

وينبغي على إدارة المشروع والمهتمين بأعماله متابعة قيمة وإتجاه المبيعات، ذلك لأن زيادة حجم المبيعات تمثل مؤشراً للنمو وتشير إلى احتمال زيادة الأرباح ويحدث العكس في حالة تناقص المبيعات الذي قد يشير إلى بدء ظهور مشاكل مالية. ويتم دراسة ومتابعة المبيعات عن طريق مقارنة مبيعات هذا العام بمبيعات العام السابق أو مبيعات الشهر الحالي بمبيعات الشهر السابق أو بمبيعات الشهر المماثل من السنة السابقة. وتلقى هذه المقارنات الضوء على إتجاه المبيعات من فترة لأخرى.

وفي ظل معايير احاسبة المصرية والدولية، يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع بضائع اذا تم استيفاء جميع الشروط التالية:

أ- أن تقوم المنشأة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية للملكية السلع الى المشتري.

ب- ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة.

ج- أن يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق.

د- توفر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.

هـ- إمكانية تحديد قيمة التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق.

### ٣-ب- مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات :

قد يقوم العملاء برد البضاعة المباعة إليهم لأي سبب من الأسباب مثل عدم مطابقتها للمواصفات أو عدم ملائمتها للغرض الذي أشتريته من أجله، وتعتبر مردودات المبيعات تخفيضاً للإيرادات المحققة من عمليات البيع، ويمكن معالجة عملية رد البضاعة عن طريق إجراء قيد عكسي لقيد إثبات المبيعات، فإذا كانت مردودات المبيعات النقدية في يوم معين ١٠٠٠ جنيه ومردودات المبيعات الآجله ١٥٠٠ جنيه، فإنه يمكن معالجة تلك العمليات باستخدام القيد التالي :

٢٥٠٠		من حـ/ المبيعات إلى مذكورين حـ/ التقديرات	تاريخ الرد
١٠٠٠		حـ/ إجمالى العملاء (حـ/ العميل)	
١٥٠٠		إثبات مردودات المبيعات بتاريخ اليوم	

ويتم إجراء هذا القيد عادة من واقع المستندات التى تقوم المنشأة بإعدادها عندما تصل البضاعة المردودة من العملاء. فقد تقوم المنشأة بأعداد أشعار إضافية عن بضاعة واردة أو إعداد إذن استلام بضاعة مردودة من العملاء. ويوضح أى مستند من هذين المستندين تفاصيل البضاعة المردودة من ناحية الكمية والسعر وسبب الرد والعميل الذى قام بالرد، وتحول صورة من هذا المستند إلى المخازن لإستلام البضاعة المردودة، وصورة لقسم الحسابات لإثبات البضاعة المردودة بموجبها.

وترتب على إجراء القيد السابق ترحيل مردودات المبيعات مباشرة إلى حساب المبيعات وبالتالى فإن رصيد حساب المبيعات سيظهر المبيعات الصافية التى قام بها المشروع ولن يكون هناك بيانات متاحة عن مردودات المبيعات. ونظراً لأنه يهم الإدارة متابعة عمليات رد البضاعة والوقوف على أسبابها والعمل على منع تكرار عملية رد البضاعة لما ينطوى عليه ذلك من مشاكل ومن تخفيض للإيرادات فإن العرف المحاسبى جرى على إثبات البضاعة المردودة من العملاء فى حساب مستقل يطلق عليه حساب مردودات المبيعات. ويكون لهذا الحساب طبيعة عكسية لطبيعة حساب المبيعات أى أنه يعتبر تخفيض للإيرادات، ولهذا فإنه حساب مدين بطبيعته، ويوضح رصيده فى نهاية الفترة المحاسبية قيمة مردودات المبيعات التى تمت خلال الفترة، ويقفل حساب مردودات المبيعات فى نهاية الفترة المحاسبية بنفس الطريقة التى تقفل بها حسابات المصروفات. وطبقاً لهذا الإجراء فإنه يتم إثبات مردودات المبيعات

السابقة باستخدام القيد التالى :

٢٥٠٠		من حـ/ مردودات المبيعات إلى مذكورين حـ/ النقدية	تاريخ الرد
١٠٠٠		حـ/ إجمالى العملاء	
١٥٠٠		(حـ/ العميل ... )	
.		إثبات مردودات المبيعات بتاريخ اليوم.	

وتجدر الإشارة إلى أن رصيد حساب مردودات المبيعات يظهر فى نهاية الفترة المحاسبية مطروحاً من رصيد المبيعات وذلك الوصول إلى صافى المبيعات بعد استبعاد البضاعة المردودة.

وتعتبر مسموحات المبيعات عنصر آخر من العناصر التى تؤدى إلى تخفيض إيرادات المبيعات، فقد يرى العميل أن البضاعة المباعة إليه بها عيوب صغيره أو غير مطابقة للمواصفات بالكامل ولكنه يرى أنه يمكنه الاحتفاظ بها إذا حصل على تخفيض فى سعر البيع وذلك بدلاً من رد البضاعة إلى المنشأة البائعة. وعادة ما توافق المنشأة البائعة على طلب العميل حتى تتجنب تلف البضاعة أثناء عملية النقل الأمر الذى يترتب عليه تحملها لنفقات إصلاح إضافية. ويتم ترحيل مسموحات المبيعات إلى حساب يحمل نفس الاسم. وعندما تقرر المنشأة منح أحد العملاء بعض المسموحات فإنه ينبغي على إدارة المبيعات بها أن تعد إذن مسموحات يوضح مبلغ المسموحات ومبرر إعطائها ويجب اعتماد هذا الأذن من أحد المسؤولين بالمنشأة. وترسل صورة من هذا الأذن إلى إدارة الحسابات لاستخدامها كمستند لإثبات مسموحات المبيعات اليومية. وفى نهاية اليوم يعد من واقع هذه الأذون قيد يومية يظهر على الصورة التالية بفرض أن مسموحات المبيعات بلغت ٨٠٠ جنيه.



٨٠٠		من حـ/ مسموحات المبيعات إلى حـ/ إجمالي العملاء (حـ/ العميل ... ) إلحاق مسموحات المبيعات التي تمت اليوم.	تاريخ البيع
٨٠٠			

ويلاحظ أن حساب مسموحات المبيعات يقفل في نهاية السنة المالية بنفس الطريقة الخاصة بإقفال حسابات المصروفات، ويظهر في قائمة الدخل مطروحاً طرْحاً شكلياً من حساب المبيعات. ويرى بعض المحاسبين إن مبررات رد البضاعة قد لا يختلف عن مبررات منح المسموحات على المبيعات ولهذا فإنهم يعالجون كل من المردودات والمسموحات في حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات المبيعات، ويؤدي استخدام كل من هذين الأسلوبين إلى نفس النتيجة إلا أن الأسلوب المعروض هنا يوفر معلومات أكثر لإدارة المشروع.

### ٣- جـ- الخصومات التي تمنح للعملاء :

يوجد بصفة أساسية نوعين من الخصم الذي قد يمنح للعميل، النوع الأول يطلق عليه إصطلاح الخصم التجاري، والنوع الثاني يسمى الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع. ويعتبر الخصم التجاري بمثابة تخفيض لسعر البيع المعلن للبضاعة، فقد تقوم المنشأة بنشر أسعار البيع سنوياً، وغالباً ما تمثل تلك الأسعار المنشورة الأسعار التي تباع بها البضاعة للمستهلك أو أسعار التجزئة. ويمنح العملاء وخاصة الذين يحصلون على البضاعة للإتجار فيها خصماً من تلك الأسعار المعلنة. ويصل هذا الخصم في بعض الأحيان إلى نسبة كبيرة من سعر البيع. وقد تفرض ظروف السوق ضرورة منح هذا الخصم التجاري بسبب نقص المبيعات أو بسبب المنافسة. والخصم التجاري أما أن يكون في شكل نسبة مئوية واحدة تمنح على سعر البيع أو قد يكون له أكثر من

نسبة كما لو قررت المنشأة منح هذا الخصم أكثر من مرة خلال السنة. فإذا كان سعر بيع إحدى السلع ١٠٠ جنيه، وقررت المنشأة منح خصم تجارى فى أوائل العام قدره ٢٠٪ فإن سعر البيع الصافى بعد هذا الخصم يكون ٨٠ جنيه، أما إذا قررت المنشأة بعد منتصف العام منح خصم تجارى إضافى قدره ١٠٪ فإن الخصم الأول سيكون ٢٠ جنيه والصافى ٨٠ جنيه يخصم منه ١٠٪ وهى ٨ جنيه فيكون صافى سعر البيع هو ٧٢ جنيه، ومن الخطأ هنا القول بأن سعر البيع الجليد هو ٧٠ جنيه (بمعنى جمع نسبة خصم قدرها ٢٠٪ ونسبة قدرها ١٠٪ واستبعادها من سعر البيع الأصلي).

ويظهر الخصم التجارى فى فاتورة البيع التى يقوم البائع بتحريرها ولكنه لا يظهر فى دفاتر المنشأة لأنه لا يخضع للتسجيل المحاسبى نظراً لأنه يعتبر تعديلاً لسعر البيع. وبناء على ذلك فإن المبيعات تسجل فى كل من دفاتر البائع والمشتري بصافى قيمتها بعد استبعاد الخصم التجارى.

ويجرى العمل فى بعض المنشآت على منح العملاء خصم آخر يطلق عليه خصم الكمية، ويمنح هذا الخصم لتشجيع العملاء على الشراء بكميات كبيرة وبالتالى زيادة مبيعات المنشأة. ويعامل خصم الكمية عادة معاملة الخصم التجارى بمعنى أنه يعتبر تخفيضاً لأسعار البيع ويتم الإثبات المحاسبى بصافى القيمة بعد استبعاد خصم الكمية. وقد يحدث فى بعض الاحيان أن يكون منح خصم الكمية متوقفاً على تحقق شرط معين لا يمكن معرفة مدى قيام العميل بتنفيذه مقدماً، وفى هذه الحالة ينبغي أن يخضع خصم الكمية للإثبات المحاسبى. فإذا كان سعر بيع أحد المنتجات ١٠٠ جنيه وإذا وافقت المنشأة على منح أحد العملاء خصم كمية قدره ١٠٪ إذا بلغت مبيعاته أكثر من ألف وحده خلال العام، فى هذه الحالة ليس معروفاً ما إذا كان العميل سيقوم بشراء ١٠٠٠ وحده أو أكثر خلال العام. ويتوقف منح

الخصم فى هذه الحالة على قيام العميل بشراء الكمية المتفق عليها، فإذا قام العميل بشراء كمية أقل من ١٠٠٠ وحدة خلال السنة فإنه سيحاسب على السعر بالكامل وقدره ١٠٠ جنيه، أما إذا بلغت مبيعاته ١٠٠٠ وحدة أو أكثر فإن سعر شراء جميع الوحدات سيكون ٩٠ جنيه (١٠٠-١٠٪). فى مثل هذه الحالات ينبغي إثبات المبيعات بكامل قيمتها (القيمة بدون خصم) حتى يتحقق شرط منح الخصم وفى هذه الحالة يكون من الضروري إثبات خصم الكمية محاسبياً واستنزاله من الرصيد المستحق على العميل نتيجة عملية البيع. وتتم معالجة خصم الكمية بالنسبة للمثال السابق على الصورة التالية :

أ - عند قيام العميل بشراء أى كمية أقل من ١٠٠٠ وحدة ولتكن ٢٠٠ وحدة فى أى تاريخ يتم إثبات القيد التالى :

٢٠٠٠٠		من حـ/ إجمالى العملاء (حـ/ العميل ... ) إلى حـ/ المبيعات إثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة بسعر ١٠٠ جنيه للوحدة.	تاريخ البيع
	٢٠٠٠٠		

وستظل المنشأة تستخدم سعر البيع الأصلى دون خصم فى معالجة عملية المبيعات حتى يتم التحقق من شرط منح الخصم وهو وصول مبيعاتها إلى هذا العميل إلى ١٠٠٠ وحدة أو أكثر، وهنا لابد من التفرقة بين حالتين، الأولى أن مبيعات العميل تقل عن هذا الحد المتفق عليه، والثانية أن المبيعات للعميل تتعدى الحد المتفق عليه. وفى الحالة الأولى التى تقل المبيعات للعميل عن الحد المتفق عليه فلن يمنح أى خصم، ولن يكون هناك أى قيود محاسبية. أما فى الحالة الثانية التى تزيد فيها مشتريات العميل من المنشأة عن ١٠٠٠ وحدة فإنه يستحق خصم الكمية المتفق عليه، فبفرض أن العميل فى المثال السابق قد

قام بشراء ٩٠٠ وحدة إضافية فى تاريخ لاحق من السنة فما هى قيود اليومية اللازمة فى هذه الحالة ؟

ب- عندما تتعدى مشتريات العميل الحد المتفق عليه لمنح خصم الكمية:  
افترضنا قيام العميل بشراء ٩٠٠ وحدة إضافية سيتم إثباتها على الصورة التالى :

٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	من حـ/ اجمالى العملاء (حـ/ العميل ...) إلى حـ/ المبيعات إثبات مبيعات ٩٠٠ وحدة للعميل ...	تاريخ البيع
-------	-------	---	----------------

ويحسب خصم الكمية فى هذه الحالة على كل الكمية المشتراة وهى ١١٠٠ وحدة تبلغ قيمتها ١١٠٠٠٠ جنيه يستحق عليها خصم قدره ١٠٪ أى مبلغ ١١٠٠٠ جنيه يتم إثباته محاسبياً على الصورة التالية :

١١٠٠٠٠	١١٠٠٠	من حـ/ خصم الكمية إلى حـ/ إجمالى العملاء (حـ/ العميل) إثبات خصم الكمية الممنوح للعميل نظراً لزيادة مبيعاته عن ١٠٠٠ وحدة.	تاريخ منح الخصم
--------	-------	--	--------------------

ويلاحظ أن شروط منح خصم الكمية هى التى تحدد كيفية معالجته محاسبياً فقد تتفق المنشأة على منح الخصم بصورة متدرجة كأن يقال أن شراء ٢٠٠ وحدة لا يترتب عليه حصول العميل على خصم وأن شراء ٣٠٠ وحدة تالية يترتب عليه الحصول على خصم ٥٪ وشراء ٥٠٠ وحدة أخرى يبرر منح خصم قدره ١٠٪. فى هذه الحالة يعتبر خصم الكمية بمثابة خصم تجارى ولا يخضع للإثبات المحاسبى لأنه يرتبط بكل صفقة بيع محددة ولا يرتبط بكل

مشتريات العميل السنوية كما هو الحال فى المثال السابق عرضه.

وتجدر الإشارة إلى أنه فى حالة البيع الآجل أو على الحساب فيجب أن تكون شروط السداد واضحة حتى يمكن تجنب أى سوء فهم فى هذا المجال. وتختلف شروط الائتمان بين القطاعات الاقتصادية المختلفة وبين الصناعات بل تختلف فى داخل الصناعة الواحدة. كما أن تلك الشروط قد تختلف داخل نفس المنشأة باختلاف نوعية العملاء الذين يتعاملون معها. وأحد الأمثلة الشائعة لشروط الائتمان هى «صافى ٣٠ يوم» أو «ص / ٣٠» ويعنى هذا الشرط الذى يضاف دائماً على فاتورة البيع الآجل أن القيمة الصافية للفاتورة تستحق فى خلال ٣٠ يوم. ومن الأشكال الأخرى الشائعة لشروط السداد «١٠ أيام من بداية الشهر التالى». ويعنى هذا الشرط أن السداد ينبغى أن يكون خلال العشرة أيام الأولى من الشهر التالى للشهر الذى يتم فيه البيع.

ونظراً لقيام المنشآت بمنح تلك التسهيلات فى الدفع والتى تتراوح بين ٣٠ و ٦٠ يوم فإنها تمنح عملائها خصماً مقابل السداد المبكر لحصول المبيعات، ويطلق على هذا الخصم إصطلاح الخصم النقدى أو خصم تعجيل الدفع. فقد تكون شروط البيع تقضى بالسداد بعد ٣٠ يوم ولكن تسمح المنشأة للعميل بخصم قدره ٢٪ من قيمة الفاتورة إذا تم السداد خلال ١٠ أيام. ومن الضروري أن يظهر هذا الشرط على الفاتورة بصورة مختصرة فيقال عادة «١٠/٢ - ص/٣٠» ويقرأ هذا الشرط أن من حق المشتري الحصول على خصم ٢٪ فى حالة السداد خلال ١٠ أيام أما إذا لم يسدد خلال تلك المدة (١٠ أيام) فإنه يجب عليه سداد كامل قيمة الفاتورة خلال ٣٠ يوم. ويمثل هذا الخصم عادة حافزاً للعميل على السداد المبكر للفاتورة، ويتيح للمنشأة الحصول على نقدية بسرعة والإستفادة منها فى أعمالها.

ونظراً لأنه ليس معروفاً فى تاريخ البيع ما إذا كان العميل سيتمتع بالخصم النقدى أم لا فإن العرف المحاسبى يجرى على إثبات المبيعات التى تخضع

للخصم النقدي بكامل قيمتها، على أنه في حالة قيام العميل بالاستفادة من الخصم فإنه يتم إثباته محاسبياً في حساب يطلق عليه حساب الخصم المسموح به أو الخصم النقدي المسموح به. فبفرض أن منشأة حازم إمام باعت إلى العميل الكاس بضاعة على الحساب بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وكانت شروط السداد ١٠/٢ - ص/٣٠ ففى هذه الحالة يتم إثبات المبيعات بكامل قيمتها في تاريخ البيع باستخدام قيد اليومية التالي :

١٠٠٠٠			من حـ/ إجمالي العملاء (حـ/ العميل الكاس) إلى حـ/ المبيعات إثبات المبيعات الخاصة بالعميل الكاس.	تاريخ البيع
	١٠٠٠٠			

ويكون للمشتري بعد إتمام هذه الصفقة الحق في الحصول على خصم قدره ٢٪ أى مبلغ ٢٠٠ جنيه إذا سدد مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه خلال عشرة أيام أو يفقد هذا الخصم ويسدد كامل القيمة بعد ٣٠ يوم. أى أن العميل أما أن يسدد ٩٨٠٠ جنيه خلال ١٠ أيام أو ١٠٠٠٠ جنيه خلال ٣٠ يوم. وبفرض أن العميل قام بسداد قيمة هذه الفاتورة بعد تسعة أيام من تاريخ البيع فإن السداد يعالج محاسبياً باستخدام القيد التالي :

٩٨٠٠ ٢٠٠			من مذكورين حـ/ النقدية حـ/ الخصم النقدي المسموح به إلى حـ/ إجمالي العملاء (حـ/ العميل الكاس) إثبات قيام العميل الكاس بالسداد خلال المدة المتفق عليها وحصوله على خصم نقدي.	تاريخ السداد
	١٠٠٠٠			

ويلاحظ أنه إذا قرر المشتري عدم السداد خلال مدة العشرة أيام المتفق عليها فإنه لن يحصل على خصم وبالتالي لن يكون هناك أى قيود محاسبية فى هذه الحالة. وتجدر الإشارة إلى أنه إذا قام العميل برد جزء من البضاعة قبل قيامه بالسداد فإنه يحصل على خصم على قيمة البضاعة التى احتفظ بها فقط أى بعد إستبعاد قيمة البضاعة المردودة. ففى المثال السابق إذا قام العميل برد بضاعة قيمتها حسب سعر الفاتورة ٣٠٠٠ جنيه فإن البضاعة المتبقية لديه تكون ٧٠٠٠ جنيه، وهو المبلغ الذى سيحسب عليه الخصم إذا قام العميل بالسداد خلال عشرة أيام.

ويمثل الخصم النقدى بالنسبة للبايع تخفيضاً فى الإيرادات مقداره ٢٠٠ جنيه، ويقابل هذا النقص فى الإيرادات حصول المنشأة على النقدية بسرعة وإستخدامها فى شراء بضائع إضافية، أى أن الخصم يعمل على عدم تجميد أموال طائلة فى حسابات مستحقة على العملاء. إن بقاء الأرصدة المستحقة على العملاء فترة طويلة يحمل معه بعض مخاطر عدم التحصيل أو قد ينطوى على مشاكل متعلقة بتحصيل تلك الأرصدة فى المستقبل. ويعمل الخصم النقدى على تلافى تلك المشاكل، ويوفر للبايع سيولة ملاحمة ويقلل إلى حد كبير من خسائر عدم تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء. ويلاحظ أن حساب الخصم النقدى المسموح به يقل فى نهاية السنة المالية بنفس أسلوب إقفال حسابات المصروفات، ويظهر فى قائمة الدخل مطروحاً طرْحاً شكلياً من رقم المبيعات كما هو الحال بالنسبة لمردودات ومسموحات المبيعات.

ويمكن تلخيص إجراءات المحاسبة على المبيعات والمردودات والمسموحات والخصومات فيما يلى :

أ - حساب المبيعات : يجعل حساب المبيعات دائماً بقيمة المبيعات بعد إستبعاد الخصم التجارى إن وجد، ويعتبر حساب المبيعات أحد حسابات الإيرادات وهو حساب دائن بطبيعته.

ب- حساب مردودات المبيعات : يجعل حساب مردودات المبيعات مدينا بقيمة البضاعة التي يقوم العملاء بردها وذلك بنفس الأسعار التي تم بها بيع البضاعة، ويعتبر حساب مردودات المبيعات أحد الحسابات التي تخفض الإيرادات وهو بالتالي حساب مدين بطبيعته.

ج- حساب مسموحات المبيعات : يجعل حساب مسموحات المبيعات مدينا بما يتقرر السماح به للعملاء من قيمة البضاعة تفاديا لإعادتها إلى المنشأة، ويعتبر حساب مسموحات المبيعات من الحسابات التي تخفض الإيرادات، وبالتالي فهو حساب مدين بطبيعته وقد يدمج حساب مردودات وحساب مسموحات المبيعات في حساب واحد.

د - حساب خصم الكمية : سيظهر هذا الحساب في الدفاتر فقط في الحالات التي يكون منح هذا الخصم معلقا على شرط تجاوز المبيعات السنوية لعميل معين حد معين متفق عليه. ويعتبر حساب خصم الكمية من الحسابات التي تخفض الإيرادات وهو بالتالي حساب مدين بطبيعته.

هـ- حساب الخصم النقدي المسموح به أو حساب خصم تعجيل الدفع: ويجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الخصم النقدي الذي يمنح للعميل مقابل السداد المبكر للإلتزام المستحق عليه، ويعتبر هذا الحساب من الحسابات التي تؤدي إلى تخفيض الإيرادات وهو لذلك حساب مدين بطبيعته.

وأخيرا فإن حساب المبيعات يظهر في قائمة الدخل كرقم إجمالي مطروحا منه كل الحسابات المدينة التي تؤدي إلى تخفيض إيرادات المنشأة وهي حسابات مردودات ومسموحات المبيعات وحساب خصم الكمية إن وجد وحساب الخصم النقدي.

ونعرض فيمايلي مثالا شاملا يوضح الموضوع بصورة عملية:



قامت منشأة الياسمين التجارية بالعمليات التالية خلال شهر ديسمبر ١٩٩٩ :

١- فى ١٩٩٩/١٢/١ باعت المنشأة نقداً للعميل الببلى بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، كما باعت فى نفس اليوم بضاعة على الحساب للعميل شهاب بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠ يوم.

٢- فى ١٩٩٩/١٢/٣ باعت المنشأة بضاعة للعميل سعيد قيمتها حسب قوائم الأسعار المعلنة ٤٠٠٠٠ جنيه ومنحت العميل خصماً تجارياً قدره ٢٠٪ وشروط السداد هى ١٠/٢ - ص ٣٠ يوم.

٣- فى ١٩٩٩/١٢/٥ قام العميل الببلى برد جزء من البضاعة المباعة إليه بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه، وحصل على قيمته نقداً كما قام العميل شهاب برد جزء من البضاعة المباعة إليه بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وطلب تخفيضاً على سعر البضاعة المتبقية لديه قدره ٢٪ وقد وافقت المنشأة على ذلك.

٤- فى ١٩٩٩/١٢/١٠ سدد العميل شهاب المبلغ المستحق عليه.

٥- فى ١٩٩٩/١٢/٢٢ سدد العميل سعيد المستحق عليه.

ويتم إثبات تلك العمليات الخمسة فى دفتر اليومية العامة على الصورة التالية:

## دفتر اليومية

صفحة رقم .....

ملدين	ذائن	رقم حساب دفتر الأستاذ	بيان	تاريخ
١٥٠٠٠ ٢٥٠٠٠	٤٠٠٠٠		من مذكورين ح/ا التقديمية ح/ا العملاء (المعمل شهاب) إلى ح/ا المبيعات إثبات المبيعات التقديمية والآجلة التي تمت بتاريخ اليوم	٩٩/١٢/١
٣٢٠٠٠	٣٢٠٠٠		من ح/ا العملاء (المعمل سعيد) إلى ح/ا المبيعات إثبات المبيعات المبيعة إلى المعمل سعيد استبعد الخصم التجاري.	٩٩/١٢/٣
٧٠٠٠ ٤٠٠	٢٠٠٠ ٥٤٠٠		من مذكورين* ح/ا مردودات المبيعات ٥٠٠٠+٢٠٠٠ ح/ا مسموحات المبيعات أو من ح/ا مردودات ومسموحات المبيعات إلى مذكورين ح/ا التقديمية ح/ا العملاء (المعمل شهاب) إثبات مردودات المبيعات التي ردها المعمل البيلى والمعمل شهاب، وإثبات مسموحات المبيعات للمعمل شهاب.	٩٩/١٢/٥

(\*) يمكن معالجة عمليات يوم ١٩٩٩/١٢/٥ بمدة قيود بدلاً من هذا القيد المركب فيمكن إثبات مردودات المبيعات بقيد مؤداة جعل حساب مردودات المبيعات مدنياً وكل من حساب التقديمية وحساب العملاء دائناً. على أن تعالج مسموحات المبيعات بقيد آخر مؤداة جعل حساب مسموحات المبيعات مدنياً وحسب العملاء دائناً.

٩٩/١٢/١٠	من مذكورين ح/ النقدية ح/ خصم مسموح به إلى ح/ العملاء (العميل شهاب) إثبات قيام العميل شهاب بسداد المستحق عليه وحصوله على الخصم.	١٩٠١٢ ٥٨٨ ١٩٦٠٠
٩٩/١٢/٢٢	من ح/ النقدية إلى ح/ العملاء (العميل سعيد) إثبات قيم العميل سعيد بسداد المستحق عليه وعلم حصوله على الخصم.	٣٢٠٠٠ ٣٢٠٠٠

يتضح من لقيود السابقة أننا قيدنا المبيعات بالكامل عند البيع بالنسبة للعملية الأولى، كما استبعدنا الخصم التجارى من قيمة العملية الثانية تطبيقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها فى هذا الصدد. اما بالنسبة للقيد الثالث الخاص بعملية رد البضاعة فهو قيد مركب مؤداه تحميل حساب مردودات المبيعات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه وهى مجموع البضاعة التى ردها كل من العميل البيلى والعميل شهاب، وتحميل حسب مسموحات المبيعات بما تقرر السماح به للعميل شهاب وقدره ٢٪ من قيمة لبضاعة المتبقية لديه بعد عملية مردودات المبيعات التى قام بها، أما الطرف الدائن من القيد فمؤداه جعل حساب النقدية دائناً بالمبلغ المدفوع مقابل البضاعة المردودة من العميل البيلى، وجعل حساب العميل شهاب دائناً بقيمة مردودات ومسموحات المبيعات الخاصة به. ويوضح القيد الرابع قيام العميل شهاب بسداد المستحق عليه وقدره ١٩٦٠٠ جنيه وحصوله على خصم نقدى قدره ٣٪ من هذا المبلغ نظراً لقيامه بالسداد خلال المدة المتفق عليها للتمتع بهذا الخصم. وأخيراً فإن القيد الأخير يوضح كيفية معالجة عملية التحصيل فى حالة عدم تمتع العميل

بالخصم التقدي نظراً لتأخره في السداد عن الميعاد الذي يخول له حق الحصول على الخصم التقدي. وبعد ترحيل العمليات السابقة الى حسابات دفتر الأستاذ الخاصة به فإن الحسابات الخاصة بالمبيعات والمردودات والمسموحات والخصم تظهر على الصورة التالية:

دفتر الأستاذ

حـ/ المبيعات		حـ/ رقم			
تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	ملحق	دائن	رصيد
٩٩/١٢/١	المبيعات الاجمالية اليومية			٤٠٠٠	٤٠٠٠
٩٩/١٢/٣	مبيعات الى العميل سعيد			٣٢٠٠	٧٢٠٠

حـ/ مردودات المبيعات		حـ/ رقم			
تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	ملحق	دائن	رصيد
٩٩/١٢/٥	قيمة البضاعة المردودة من عملاء		٧٠٠٠		٧٠٠٠

حـ/ مسموحات المبيعات		حـ/ رقم			
تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	ملحق	دائن	رصيد
٩٩/١٢/٥	قيمة المسموحات للعميل شهاب		٤٠٠		٤٠٠

حـ/ الخصم التقدي المسموح به		حـ/ رقم			
تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	ملحق	دائن	رصيد
٩٩/١٢/١٠	قيمة الخصم التقدي الممنوح للعميل شهاب.		٥٨٨		٥٨٨

ويقل حساب المبيعات كما سبق أن ذكرنا فى حساب النتيجة، وتقل أيضاً حساب المردودات والمسموحات والخصم فى حساب النتيجة كما وإن كانت من حسابات المصروفات. وتظهر المبيعات مطروحاً منها المردودات والمسموحات والخصومات فى الحساب الختامى نتيجة لهذا الأقال.

#### ٤ - احاسبة على تكلفة البضاعة المباعة :

تشتمل تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية على عنصرين هما قيمة تكلفة شراء البضاعة المباعة وتكاليف البيع والتوزيع التى تحملتها المنشأة لبيع هذه البضاعة، وسنوضح فى هذا الجزء من الدراسة تكلفة شراء البضاعة المباعة على أن نعرض بعد ذلك لمعالجة مصاريف البيع والتوزيع.

وتمثل تكلفة شراء البضاعة المباعة الجزء المستنفذ من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ويتم تحميلها على تكلفة البضاعة المباعة فى نهاية الفترة المحاسبية، أما قيمة البضاعة الموجودة فى نهاية الفترة المحاسبية فتظهر فى الميزانية العمومية كأصل من أصول المنشأة إن أى منشأة تجارية يكون لديها مخزون من البضائع المتاحة للبيع أول المدة يضاف إليه ما تحصل عليه المنشأة من بضائع أثناء السنة ويكون هذين العنصرين معاً قيمة تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، وهذه البضاعة المتاحة للبيع أما أن تباع فى الفترة الحالية أو تباع فى فترات تالية. وحتى يتحقق القياس السليم للربح والتصوير الدقيق للقوائم المالية فإنه من الضرورى تقسيم تكلفة البضاعة المتاحة للبيع إلى شقين : الشق الأول هو تكلفة الجزء من البضاعة الذى تم بيعه فى خلال الفترة. والشق الثانى هو تكلفة الجزء من البضاعة الموجودة فى آخر المدة والذى سيرحل إلى الفترة المحاسبية التالية. إن أهم خطوة فى تحديد ربحية المشروع تتمثل فى تحديد تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحة للبيع وتحديد تكلفة المخزون المتبقى بدون بيع فى آخر المدة. كما أن الخطأ فى تحديد تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحة للبيع يؤدى إلى التأثير على رقم الربح. فإذا كان هناك زيادة لامبر لها فى تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحة للبيع فسيترتب على ذلك تخفيض رقم الربح بقيمة الزيادة فى تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحة، وسيكون هناك نقص فى قيمة المخزون يقابله نقص فى حقوق الملكية فى الميزانية العمومية. ويوجد مدخلين بديلين لتحديد تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحة للبيع وهما

نظام المخزون المستمر ونظام المخزون الدورى. وستعرض لكل مدخل من هذين المدخلين فى تحديد تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحة للبيع فى الصفحات التالية.

ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، يجب أن تتضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء، وتكاليف التشكيل، والتكاليف الأخرى التى تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة. ويجب تحميل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف فى الفترة التى تحقق فيها الإيراد الناتج عن البيع، حيث تودى عملية تحميل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف إلى تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

٤- أ - إجراءات تحديد وتسجيل تكلفة شراء الجزء المباع من البضاعة المتاحة للبيع فى حالة استخدام نظام المخزون المستمر :

تقوم معارض السيارات ومتاجر بيع التليفزيونات وأجهزة الفيديو ببيع سلع تكون قيمة الوحدة منها مرتفعة نسبياً، وتقوم تلك المنشآت بعدد محدود من العمليات يومياً. ونظراً لأن عمليات البيع محدودة وعددها قليل يومياً فإنه يكون من السهل التعرف على تكلفة كل وحدة مشتراه (سيارة أو تليفزيون)، وبناء عليه فإنه يمكن تسجيل تكلفة السلعة المشترية بمجرد القيام بعملية البيع. وفى ظل هذا النظام فإن السجلات المحاسبية ستوضح تكلفة كل سلعة موجودة فى المخزن. وطبقاً لهذا النظام فإن الوحدات المضافة إلى المخازن والوحدات المنصرفة من المخازن لبيعها للعملاء يتم تسجيلها على أساس يومى، ومن هنا أطلق على هذا النظام فى التسجيل إصطلاح المخزون المستمر. وعند إعداد القوائم المالية يكون السهل الوصول إلى تكلفة شراء الجزء المباع من البضاعة خلال الفترة المحاسبية عن طريق إضافة التكاليف المسجلة يومياً للوحدات المشترية والتى يتم بيعها.

وفى ظل طريقة المخزون المستمر ترحل تكلفة البضاعة المشترية إلى أحد حسابات الأصول يطلق عليه حساب مخزون البضاعة، ويستخدم حساب آخر لإثبات تكلفة شراء البضاعة المباعه يومياً يطلق عليه حساب تكلفة شراء البضاعة المباعه. ويعتبر حساب تكلفة شراء البضاعة المباعه أحد عناصر حساب تكلفة

البضاعة المباعة حيث يضاف إليه تكاليف البيع والتوزيع للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة.

وسنعالج فى الصفحات التالية تسجيل عمليات شراء البضاعة، وسداد قيمتها للموردين ومعالجة خصومات ومسموحات المشتريات، ثم نعالج بعد ذلك عمليات بيع البضاعة وإثبات تكلفة شراء البضاعة المباعة، وأخيراً نعرض لمعالجة عمليات مردودات المبيعات عند استخدام نظام الجرد المستمر.

#### ٤- ١ - ١ - تسجيل مشتريات البضاعة فى حالة استخدام نظام الجرد المستمر :

تعالج مشتريات البضاعة فى ظل نظام الجرد المستمر عن طريق ترحيلها إلى حساب أصل يطلق عليه اسم حساب مخزون البضاعة كما سبق أن ذكرنا، بفرض أن منشأة الياسمين التجارية قامت بشراء عدد ٥٠ جهاز فيديو على الحساب ويبلغ سعر شراء الجهاز الواحد ٢٠٠٠ جنيه فى يوم ١٩٩٩/١٠/٥، وأن هذه المنشأة تستخدم نظام المخزون المستمر، فإن هذه العملية تسجل محاسبياً على النحو التالى :

١٩٩٩/١٠/٥	من ح/ مخزون البضاعة * إلى ح/ الموردين إثبات قيمة ٥٠ جهاز فيديو مشترة على الحساب من ...		١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
-----------	---	--	-------	--------

وإذا قامت تلك المنشأة بشراء عدد ٢٠ ثلاجة فى يوم ١٩٩٩/١٠/٦ نقداً بسعر ١٠٠٠ جنيه للثلاجة فإن عملية الشراء النقدى تسجل بإستخدام القيد التالى :

\* يطلق بعض الكتاب على هذا الحساب اصطلاح حساب مراقبة المخازن باعتباره حساب رقابة إجمالى على سجلات المخزون التحليلية.

١٩٩٩/١٠/٦	من حـ/ مخزون البضاعة إلى حـ/ النقدية إثبات قيمة البضاعة المشتراة نقداً.	٢٠٠٠	٢٠٠٠٠
-----------	---	------	-------

وتجدر الإشارة إلى أن البضاعة المشتراة تحمل بكل التكاليف الضرورية واللازمة لتوصيل البضاعة المشتراة لمخازن المنشأة، وقد تحمل البضاعة المشتراة في بعض الأحيان بتكلفة الإستلام الخاصة بها، فإذا قام مورد أجهزة الفيديو في المثال السابق بسداد فاتورة النقل نيابة عن المنشأة المشتريه فإنه سيطالب المنشأة بتكاليف النقل، وفي هذه الحالة سيتم إثبات تكاليف النقل بإستخدام قيد اليومية التالي بفرض أن تكلفة نقل الجهاز الواحد تبلغ ١٠ جنيه.

١٩٩٩/١٠/٧	من حـ/ مخزون البضاعة إلى حـ/ الموردین إثبات تكاليف النقل وترحيلها إلى حساب الموردین.	٥٠٠	٥٠٠
-----------	---	-----	-----

وقد تضاف تكاليف النقل على فاتورة البيع أو قد يرسل بها أشعار خصم خاص بها أو ربما خطاب مطالبه بالقيمة، وذلك وفقاً للجهة التي قامت بعملية النقل.

وفي حالة سداد قيمة تكاليف النقل نقداً فإن الطرف الدائن للقيد السابق سيكون حساب النقدية. ويتم إثبات المشتريات في دفاتر المنشأة بعد إستلام البضاعة المشتراة والتأكد من مطابقتها للمواصفات المتفق عليها وفحصها بواسطة لجنة الفحص والإستلام بالمنشأة وإعداد تقرير بنتائج الفحص. وتستخدم فاتورة الشراء بعد مطابقتها مع محضر الفحص والإستلام كمستند لإثبات المشتريات.

ويمثل حساب مخزون البضاعة إجمالى قيمة البضاعة المشتراة ويظهر على الصورة التالية :



مدين	بيان	رقم صفحة اليومية	ملحق	دائن	رصيد
١٩٩٩/١٠/٥	قيمة عدد ٥٠ جهاز فيديو		١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٦	قيمة عدد ٢٠ ثلاجة		٢٠٠٠		١٢٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٧	قيمة مصاريف نقل خاصة بأجهزة الفيديو		٥٠٠		١٢٠٥٠٠

ويعتبر حساب مخزون البضاعة بمثابة حساب إجمالى يشتمل على قيمة جميع العناصر المخزونة وهى أجهزة الفيديو والثلاجات فى المثال المعروض هنا، وحتى تتحقق الرقابة على البضاعة المخزونة، وحتى يمكن معرفة تكلفة كل عنصر من عناصر البضاعة المخزونة على حدة فإنه ينبغى الاحتفاظ بدفتر تحليلي يفتح فيه صفحة لكل صنف من أصناف البضاعة المخزونة، على أن يبين هذا الدفتر كمية وقيمة المشتريات من كل صنف على حدة وتكلفة الوحدة من كل صنف من تلك الأصناف. ويطلق على هذا الدفتر إصطلاح دفتر أستاذ المخازن ويكون لكل صنف من أصناف البضاعة المخزونة صفحة فى هذا الدفتر يطلق عليها بطاقة الصنف، وتوضح بطاقة الصنف كمية وقيمة البضاعة الواردة من صنف معين وكمية وقيمة البضاعة المسحوبة من الصنف. ورسيد الصنف بعد كل عملية ورود أو صرف بضاعة. ومن الضروري أن يتطابق مجموع الأرصدة التحليلية التى تظهرها تلك البطاقات مع رصيد حساب مخزون البضاعة تحقيقاً للرقابة المحاسبية.

ويساعد استخدام تلك البطاقات على القيام بجرد البضاعة الموجودة بالمخازن من كل صنف فى أى وقت من السنة، ولهذا يطلق على هذا النظام إصطلاح الجرد المستمر أى التحقق من تطابق الرصيد كما يظهر فى بطاقة الصنف مع الرصيد الفعلى الموجود فى مخازن المنشأة. ويمكن مراجعة البضاعة الموجودة

فعلا بالمخازن على الكميات التى تظهرها بطاقة الصنف فى أى وقت من السنة، ويؤدى هذا أيضاً إلى زيادة فعالية الرقابة، كما يؤدى إلى حماية الأصول من الضياع أو التبديد، ويسمح بمتابعة وتصحيح أى فروق بين الأرصدة الدفترية والأرصدة الفعلية بسرعة.

٤- ١- ٢- سداد حسابات الموردين ومعالجة عمليات مردودات وخصومات المشتريات عند إستخدام نظام الجرد المستمر :

قد ترى المنشأة بعد إستلام البضاعة أنها تزيد عن حاجاتها أو من الأفضل أعادتها للمورد والحصول على بضائع من نوع آخر، وفى حالة رد البضاعة المشتراه إلى المورد لأى سبب من الأسباب ينبغى جعل حساب الموردين مدينياً وحساب مخزون البضاعة دائئاً. ويكون هذا القيد عكس قيد إثبات المشتريات تماماً. فبفرض أن منشأة الياسمين التجارية المعروضة هنا قد قررت فى يوم ١٩٩٩/١٠/١٢ إعادة عدد ٥ ثلاثيات من الكمية المشتراة فى يوم ١٩٩٩/١٠/٦ فإن قيد اليومية الخاص بإثبات تلك المردودات يظهر على الصورة التالية :

١٩٩٩/١٠/١٢	من حـ/ الموردين (المورد ...) إلى حـ/ مخزون البضاعة إثبات رد ٥ ثلاثيات للمورد من الكمية المشتراة يوم ١٩٩٩/١٠/٦.		٥٠٠٠	٥٠٠٠
------------	---	--	------	------

وترحيل الطرف الدائن من هذا القيد إلى حساب مخزون البضاعة فإن هذا الحساب يظهر بعد هذا الترحيل على الصورة التالية :

===== الفصل الثامن : فى معالجة عمليات البيع والشراء فى المنشآت التجارية =====

حـ/ مخزون لبضاعة		حـ/ رقم .....			
التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٩٩/١٠/٥	قيمة عدد ٥٠ جهاز فيديو		١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
٩٩/١٠/٦	قيمة عدد ٢٠ لاجية		٢٠٠٠		١٢٠٠٠
٩٩/١٠/٧	قيمة مصاريف نقل خاصة بأجهزة الفيديو.		٥٠٠		١٢٠٥٠٠
٩٩/١٠/١٢	قيمة ٥ لاجات مردودة			٥٠٠٠	١١٥٥٠٠

ومن المتفق عليه أن تظهر البضاعة فى حساب مخزون البضاعة بالمقابل النقدى الذى تتحمله المنشأة فى سبيل الحصول على تلك البضاعة، وبناء على ذلك فإن مسموحات المشتريات وأى خصومات على المشتريات تستبعد مباشرة من قيمة مشترون البضاعة بمعنى ان مسموحات المشتريات والخصم النقدى الذى تحصل عليه المنشأة أو الذى تفشل فى الحصول عليه نتيجة الاخفاق فى السداد فى المواعيد المتفق عليها يرحل إلى الجانب الدائن من حساب مخزون البضاعة، وذلك لتخفيض قيمة المخزون بهذه العناصر. وحتى يصبح رصيد المخزون فى الدفاتر معبراً باستمرار عن المقابل النقدى الذى تتحمله المنشأة فى سبيل الحصول على البضاعة.

فيفرض أن منشأة الياسمين التجارية فى المثال المعروض هنا تمكنت من الحصول من مورد أجهزة الفيديو فى يوم ١٩٩٩/١٠/١٣ على مسموحات على المشتريات قدرها ٢٠٠٠ جنيه نتيجة سوء تغليف الأجهزة فإن هذه المسموحات على المشتريات تسجل محاسبياً باستخدام القيد التالى :

١٩٩٩/١٠/١٣	من حـ/ الموردين (المورد ....) إلى حـ/ مخزون البضاعة إثبات مسموحات المشتريات على أجهزة الفيديو.	٢٠٠٠	٢٠٠٠
------------	---	------	------

ويرحل الخصم النقدي الذي تحصل عليه المنشأة أو الذي تفشل في الحصول عليه نتيجة عدم السداد في المواعيد المتفق عليها أيضاً إلى الجانب الدائن من حساب مخزون البضاعة. كما سبق أن ذكرنا. بفرض أن شروط الشراء في المثال المعروض هنا كانت على النحو التالي :

بالنسبة لأجهزة الفيديو ١٠/٢ - ص/٣٠.

بالنسبة للثلاجات ١٠/٣ - ص/٣٠.

وقد تمكنت المنشأة من سداد المستحق مقابل شراء أجهزة الفيديو يوم ١٩٩٩/١٠/١٤ بما في ذلك تكاليف النقل. بينما لم تتمكن من سداد قيمة الثلاجات المشتراة إلا يوم ١٩٩٩/١٠/٢٠ في هذه الحالة تعالج عمليات السداد وإثبات الخصم الذي حصلت عليه المنشأة، والخصم الذي لم تتمكن من الحصول عليه على الصورة التالية :

١٩٩٩/١٠/١٤	من حـ/ الموردين (المورد ....) إلى مذكورين حـ/ النقدية حـ/ مخزون البضاعة إثبات سداد المستحق للموردين بعد الحصول على خصم ٢٢.	٩٦٥٤٠ ١٩٦٠	٩٨٥٠٠
١٩٩٩/١٠/٢٠	من مذكورين حـ/ الموردين (المورد ...) حـ/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة إلى مذكورين حـ/ النقدية حـ/ مخزون البضاعة إثبات سداد المستحق نتيجة شراء الثلاجات والإثبات بخسارة عدم الحصول على الخصم.	١٥٠٠٠ ٤٥٠ ١٥٠٠٠ ٤٥٠	١٥٠٠٠ ٤٥٠

يتضح من القيد الأول أن المنشأة استطاعت أن تحصل على خصم قدره ١٩٦٠ وهو عبارة عن المستحق للموردين مقابل شراء البضاعة وقدره ٩٨٠٠٠ جنيه (قيمة المشتريات مطروحا منها المسموحات) مضروباً فى نسبة الخصم المتفق عليها ٢٪ نظراً لقيام المنشأة بالسداد خلال الآجل المتفق عليه وهو ١٠ أيام، كما تم تسديد مصاريف النقل مع المستحق مقابل شراء البضاعة وبالتالى فإن المبلغ الذى جعل به حساب الموردين لدينا هى ٩٨٥٠٠ (٩٨٠٠٠ + ٥٠٠ جنيه). ويلاحظ أن الخصم المكتسب رحل إلى الجانب الدائن من حساب مخزون البضاعة وذلك حتى تظهر البضاعة بالمقابل النقدى الذى تحمله المنشأة فى سبيل إقتناء تلك البضاعة، أى المبلغ الذى تتحمله المنشأة كما لو كان الشراء قد تم نقداً. وسيكون لمن جهاز الفيديو الواحد بعد إثبات عمليات المسموحات والخصومات هو ١٩٣٠,٨ جنيه وهذا المبلغ عبارة عن النقدية التى تحملتها المنشأة مقابل شراء تلك الأجهزة وهى ٩٦٥٤٠ مقسومة على عدد الأجهزة وهو ٥٠ جهاز. ويمكن الوصول إلى تلك التكلفة النقدية على الصورة التالية :

جنيه	
٢٠٠٠	ثمن الجهاز
(٤٠)	٢٠٠٠
	مسموحات مشتريات للوحدة =
	٥٠
١٩٦٠	ثمن الجهاز بعد إستبعاد المسموحات
(٣٩,٢)	خصم ٢٪ للسداد فى خلال المدة المتفق عليها
١٩٢٠,٨	الباقى
١٠,٠	+ مصاريف نقل
١٩٣٠,٨	المجموع

ويتضح من القيد الثاني أن المنشأة سددت المبلغ المستحق بالكامل وقدره ١٥٠٠٠ جنيه، وفي نفس الوقت تم إثبات الخصم الذي فشلت في الحصول عليه على هذا المبلغ وقدره ٤٥٠ جنيه ( $١٥٠٠٠ \times ٣\%$ )، ويرحل هذه الخصم المفقود إلى حساب يحمل نفس الاسم، ويكون الطرف الدائن له هو حساب مخزون البضاعة حتى تظهر البضاعة بقيمتها النقدية. ويساعد هذا الاجراء على بيان الأعباء التي تحمّلتها الإدارة نتيجة عدم التمتع بالخصم وهي عملية مستقلة عن عملية الشراء وتعلق بالإدارة المالية.

وإذا قمنا بترحيل القيود السابقة المتعلقة بمسموحات المشتريات والخصومات على تلك المشتريات إلى حساب مخزون البضاعة، فإنه سيظهر على الصورة التالية :

حـ / رقم ....

حـ / مخزون البضاعة

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١٠/٥	قيمة عدد ٥٠ جهاز فيديو		١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٦	قيمة عدد ٢٠ ثلاجة		٢٠٠٠		١٢٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٧	قيمة تكاليف نقل خاصة بأجهزة الفيديو.		٥٠٠		١٢٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٢	قيمة عدد ٥ ثلاجات مردودة			٥٠٠	١١٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٣	قيمة مسموحات مشتريات على أجهزة الفيديو			٢٠٠	١١٣٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٤	قيمة خصم نقدي على أجهزة الفيديو.			١٩٦٠	١١١٥٤٠
١٩٩٩/١٠/٢٠	قيمة الخصم المفقود على الثلاجات			٤٥٠	١١١٠٩٠

٤- أ - ٣- تسجيل عمليات المبيعات وتكلفة شراء البضاعة المباعة عند إستخدام نظام الجرد المستمر :

يتطلب إستخدام نظام الجرد المستمر ضرورة تسجيل تكلفة شراء البضاعة المباعة بعد كل عملية بيع أو فى نهاية اليوم وذلك حتى تستبعد تكلفة تلك البضاعة المشتراة والصادرة من المخازن من قيمة رصيد البضاعة الموجودة بالمخازن حتى يفصح الرصيد دائماً عن كمية وقيمة البضاعة الموجودة فى حيازة المنشأة. ويتم إثبات تكلفة شراء البضاعة المباعة بجعل حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة وهو من حسابات المصروفات مدينياً وحساب مخزون البضاعة دائئياً، على أن تظهر تكلفة شراء البضاعة المباعة فى خاتمة الصادر فى بطاقة الصنف الخاصة بالعنصر المباع. فإذا فرضنا أن منشأة الياسمين التجارية التى سبق الإشارة إليها قد قامت ببيع عدد ٣٠ جهاز فيديو نقداً بسعر بيع قدره ٢٤٠٠ جنيه للجهاز الواحد فى يوم ١٠/٢٢/١٩٩٩. كما باعت فى نفس اليوم عدد ٥ ثلاجات بسعر ١٢٠٠ جنيه على الحساب. فإن هذا العمليات تسجل على النحو التالى :

أولاً :تسجيل المبيعات :

صفحة رقم ....

دفتر اليومية

١٩٩٩/١٠/٢٢	من مذكرتين ح/ النقدية ح/ العملاء (المبيع ...) إلى ح/ المبيعات إثبات المبيعات النقدية والأجلة بتاريخ اليوم.			٧٢,٠٠٠ ٦,٠٠٠
			٧٨,٠٠٠	

ثانياً: تسجيل تكلفة شراء البضاعة المباعة:

بعد تسجيل المبيعات على الصورة السابقة يتم حصر تكلفة شراء البضاعة المباعة من واقع بطاقات الصنف الخاصة بكل منها وذلك على النحو

التالى:

الصنف	الكمية	تكلفة	اجمالى
		الوحدة	تكلفة
		التقديرة	المبيعات
أجهزة فيديو	٣٠	١٩٣٠,٨	٥٧٩٢٤
للاجات	٥	٩٧٠	٤٨٥٠
اجمالى تكلفة شراء البضاعة المباعة يوم ١٩٩٩/١٠/٢٢			٦٢٧٧٤

وتستخدم تلك لقيمة لإعداد القيد التالى:

٦٢٧٧٤	٦٢٧٧٤	من حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة إلى حـ/ مخزون البضاعة البات تكلفة البضاعة المباعة بتاريخ اليوم.	١٩٩٩/١٠/٢٢
-------	-------	---	------------

ويحول هذا القيد إلى حساب مخزون البضاعة الذى يظهر بعد هذا الترحيل على الصورة التالية:

حـ/ رقم ....

حـ/ مخزون البضاعة

التاريخ	بيــــــــــــــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١٠/٥	قيمة عدد ٥٠ جهاز فيديو		١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٦	قيمة عدد ٢٠ لاجية		٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٧	قيمة تكاليف نقل خاصة بأجهزة الفيديو.		٥٠٠		١٢٠٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٢	قيمة ٥ لاجيات مردودة			٥٠٠٠	١١٥٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٢	قيمة مسموحات مشعرات على أجهزة الفيديو			٢٠٠٠	١١٣٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٤	قيمة خصم نقدى على أجهزة الفيديو.			١٩٦٠	١١١٥٤٠
١٩٩٩/١٠/٢٠	قيمة الخصم المفقود على اللاجيات			٤٥٠	١١١٠٩٠
١٩٩٩/١٠/٢٢	قيمة تكلفة شراء البضاعة المباعة			٦٢٧٧٤	٤٨٣١٦



### ٣ - ١ - ٤ - تسجيل عمليات مردودات المبيعات عند إستخدام نظام الجرد المستمر:

عالجنا عمليات مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات فى بداية هذا الفصل ، وذكرنا أنه عندما يسمح للعميل ببعض التخفيض فى سعر البضاعة المباعة إليه فإن هذا التخفيض يرحل إلى حساب مسموحات المبيعات ، كما أنه عندما يقوم العميل برد جزء من البضاعة المباعة إليه فإن القيمة البيعية للبضاعة المردودة ترحل إلى حساب مردودات المبيعات ، كما ذكرنا أنه يمكن إدماج كل من مسموحات ومردودات المبيعات فى حساب واحد . ويكون الطرف الدائن فى عملية إثبات مسموحات ومردودات المبيعات هو حساب العميل . وفى حالة إستخدام نظام الجرد المستمر ينبغى إن يعد قيد محاسبى آخر بالإضافة إلى القيد الخاص بإثبات المسموحات والمردودات ، وهذا القيد مؤداه تحميل حساب مخزون البضاعة بتكلفة البضاعة المردودة ، ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بها . أن حساب تكلفة البضاعة المباعة سبق جعله مدينأ بتكلفة البضاعة المباعة عند البيع ، وبناء عليه فإنه من الضرورى أن يجعل دائناً عند رد البضاعة المباعة من العملاء .

فبفرض أنه فى المثال السابق منحت المنشأة يوم ٢٤/١٠/١٩٩٩ العميل الذى قام بشراء الثلاثات سماح قدره ٥٠ جنية على الثلاثة المباعة ، كما أن هذا العميل قام برد ٣ ثلاثات من الكمية المباعة إليه ، فإن هذه العمليات يتم تسجيلها محاسبياً على الصورة التالية :

١٩٩٩/١٠/٢٤	من مذكورين ح/ا مردودات المبيعات (٢×١٢٠٠) ح/ا مسموحات المبيعات إلى ح/ا العملاء (الميل ...) إثبات مردودات ومسموحات المبيعات التي منحت للعملاء.	٣٦٠٠ ١٠٠ ٣٧٠٠	
	من ح/ا مخزون البضاعة إلى ح/ا تكلفة شراء البضاعة المباعة إثبات تكلفة عدد ٣ للاجات مردودة بتاريخ اليوم.	٢٩١٠	

وترحيل القيد الأخير إلى حساب مخزون البضاعة فإن هذا الحساب يظهر على الصورة التالية:

ح/ا مخزون البضاعة ح/ا رقم ....

التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١٠/٥	قيمة عدد ٥٠ جهاز فيديو		١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٦	قيمة عدد ٢٠ للاجة		٢٠٠٠		١٢٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٧	قيمة تكاليف نقل خاصة بأجهزة الفيديو.		٥٠٠		١٢٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٢	قيمة ٥ للاجات مردودة			٥٠٠٠	١١٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٣	قيمة مسموحات مشتريات على أجهزة الفيديو			٢٠٠٠	١١٣٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٤	قيمة خصم نقدي على أجهزة الفيديو.			١٩٦٠	١١١٥٤٠
١٩٩٩/١٠/٢٠	قيمة الخصم المفقود على الللاجات			٤٥٠	١١١٠٩٠
١٩٩٩/١٠/٢٢	قيمة تكلفة شراء البضاعة المباعة			٦٢٧٧٤	٤٨٣١٦
١٩٩٩/١٠/٢٤	قيمة تكلفة مردودات المبيعات		٢٩١٠		٥١٢٢٦

يتضح من العرض السابق أن حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة سيشتمل على تكاليف جميع العناصر المباعة أولاً بأول ويعتبر هذا الحساب أحد حسابات المصروفات، كما سبق أن ذكرنا. ومن ناحية أخرى فإن حساب

مخزون البضاعة سيوضح بصفة مستمرة قيمة البضاعة الموجوده بمخازن المنشأة فى أى وقت، والتي تظهر تفاصيلها فى بطاقات الصنف الخاصة بعناصر المخزون ويعتبر حساب مخزون البضاعة أحد حسابات الأصول التي ستظهر فى الميزانية العمومية للمنشأة فى نهاية الفترة المحاسبية.

ويمثل حساب تكلفة شراء البضاعة المباعه تكاليف الجزء المستنفذ من البضاعة المتاحة للبيع فى سبيل عملية إنتاج الإيراد، وسيقفل هذا الحساب فى حساب تكلفة البضاعة المباعه على نحو ما سترى فيما بعد.

#### ٤-ب- إجراءات تحديد تكلفة شراء البضاعة المباعه فى حالة إستخدام نظام الجرد الدورى:

يتضح مما سبق أن نظام الجرد المستمر يتطلب متابعة مستمرة للعناصر المشترية حتى يتسنى تحديد تكلفة كل وحدة مباعة حينما يتم هذا البيع. ويتطلب هذا النظام أن تكون السلع التي تتعامل فيها المنشأة محدودة من حيث العدد كما يجب أن تكون قيمة كل منها مرتفعة حتى يمكن المحاسبة على كل منها بصفة مستقلة. وهذا الشرط لا يتحقق فى المنشآت التي تتعامل فى العديد من السلع التي تكون قيمتها منخفضة . فى مثل هذه الحالات يكون نظام الجرد الدورى أو الفترى أكثر ملائمة، لأنه لن يكون عملياً أن تحتفظ المنشأة بسجلات المخزون لكل عنصر من العناصر التي تتعامل فيها، لأن هذا يتطلب وقتاً وجهداً كبيرين. أنه ليس من الضرورى فى مثل هذه الحالات معرفة تكلفة البضاعة المباعه بعد كل عملية بيع، وإنما ينبغى الإنتظار حتى نهاية الفترة المحاسبية، وتحديد تكلفة جميع العناصر المباعه خلال تلك الفترة.

وطبقاً لنظام الجرد الدورى فإن البضاعة التي تقوم المنشأة بشرائها ترحل إلى حساب يطلق عليه حساب المشتريات أو حساب مشتريات البضاعة بدلاً من ترحيل تلك المشتريات إلى حساب مخزون البضاعة فى ظل نظام الجرد المستمر. وترحل قيمة مشتريات البضاعة فقط إلى حساب المشتريات أما التكاليف الأخرى المتعلقة بتلك المشتريات مثل تكاليف النقل والتأمين فلا ترحل إلى حساب المشتريات وإنما ترحل إلى حسابات مستقلة خاصة بها. ويخصص حساب المشتريات لإثبات ما يتم شراؤه فى أثناء السنة فقط، أما ما يكون موجوداً لدى المنشأة من بضائع فى بداية السنة فيسيظل موجوداً فى

حساب يطلق عليه مخزون البضاعة ولا يمس هذا الحساب طوال السنة، وإنما يظل رصيده باستمرار كما كان في آخر الفترة المحاسبية السابقة، وذلك حتى نهاية الفترة الحالية. أى أنه سيكون فى دفتر الأستاذ حسابين للبضاعة التى تقوم المنشأة بالإتجار فيها هما:

١- حساب مخزون البضاعة ويشتمل على قيمة البضاعة الموجودة فى أول الفترة والمرحلة من الفترة المحاسبية السابقة، ويظل رصيده كما هو طوال الفترة المحاسبية الحالية.

٢- حساب مشتريات البضاعة ويرحل إليه (فى الجانب المدين) قيمة المشتريات من البضائع التى تتم فى خلال الفترة المحاسبية.

وفى نهاية السنة المالية (أو الفترة المحاسبية) يتم جرد وتقييم البضاعة الموجودة بمخازن المنشأة دون بيع ومقارنه تلك البضاعة الموجودة دون بيع فى آخر السنة المالية، بما كان موجوداً فى بداية السنة، وبما تم شراؤه خلال السنة، وتحديد تكلفة شراء البضاعة المباعة خلال السنة بناء على ذلك. فيفرض أن قيمة البضاعة الموجودة بمحلات شاهين التجارية بالإسكندرية فى بداية سنة ١٩٩٩ كانت ٢٥٠٠٠٠ جنيه، وأن المشتريات خلال سنة ١٩٩٩ بلغت ٣١٢٠٠٠٠ جنيه، وإن رصيد البضاعة الموجودة دون بيع فى نهاية السنة (طبقاً للجرد الفعلى) بلغت ٣٤٠٠٠٠ جنيه فإن تكلفة شراء البضاعة المباعة خلال سنة ١٩٩٩ تحدد على النحو التالى:

جنيه	
٢٥٠٠٠٠	مخزون البضائع الموجودة أول المدة
٣١٢٠٠٠٠	+ مشتريات خلال السنة
٣٣٧٠٠٠٠	= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
٣٤٠٠٠٠	- مخزون البضائع آخر المدة
٣٠٣٠٠٠٠	= تكلفة شراء البضاعة المباعة

إن أى منشأة تجارية يكون لديها فرصة للبيع من البضائع الموجودة لديها فى أول السنة المالية زائداً البضاعة المشتراة خلال الفترة. فإذا باعت المنشأة كل البضاعة التى كانت موجودة لديها فى بداية الفترة مضافاً إليها ما قامت بشرائه خلال الفترة فلن يكون لديها مخزون فى نهاية الفترة، وستكون تكلفة شراء البضاعة المباعة مساوية لتكلفة البضاعة المتاحة للبيع. إلا أنه من الأمور الطبيعية أن تبقى جزء من البضاعة دون بيع فى نهاية الفترة المحاسبية، ومن ثم فإن تكلفة شراء البضاعة المباعة تساوى تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ناقصاً مخزون آخر الفترة (البضاعة غير المباعة).

ويتكون مخزون البضاعة من السلع الموجودة والمتاحة للبيع، ففى المثال السابق الخاص بمحلات شاهين التجارية يتكون هذا المخزون من الأقمشة والسجاجيد والمفروشات والأدوات المنزلية الموجودة فى مخازن ومعارض محلات شاهين التجارية بالاسكندرية. ويشار إلى المخزون الموجودة فى بداية السنة المالية بأنه مخزون أول الفترة، بينما السلع الموجودة فى نهاية الفترة المحاسبية يشار إليها بأنها مخزون آخر الفترة. ففى مثالنا السابق كان مخزون أول الفترة ٢٥٠٠٠٠ جنيه، ومخزون آخر الفترة ٣٤٠٠٠٠ جنيه، ومخزون آخر الفترة للفترة المحاسبية الأولى يمثل مخزون أول الفترة للفترة المحاسبية التالية، وعلى ذلك فإن مخزون آخر الفترة فى سنة ١٩٩٩ وقدره ٣٤٠٠٠٠ جنيه يمثل مخزون أول الفترة فى ١ يناير سنة ٢٠٠٠.

ويتم تحديد مخزون آخر الفترة فى ظل طريقة المخزون الدورى عن طريق الحصر الفعلى لعناصر المخزون الموجودة، وهو ما يطلق عليه اصطلاح جرد المخزون، وتتضمن عملية جرد المخزون القيام بثلاث خطوات:

- ١- عد أو وزن أو قياس جميع السلع الموجودة.
- ٢- ضرب كل مفردة من مفردات المخزون فى تكلفة الوحدة.
- ٣- إضافة جميع مفردات المخزون معاً لتحديد رقم التكلفة الكلية لكل السلع المخزونة والموجودة فى نهاية الفترة.

ويظهر رقم مخزون آخر الفترة كأصل فى الميزانية العمومية وكتخفيض من تكلفة شراء البضاعة المتاحة للبيع للوصول إلى رقم تكلفة شراء البضاعة

المباعة فى قائمة الدخل . ويتم إثبات مخزون آخر الفترة فى السجلات المحاسبية عن طريق قيد اقفال يجعل فيه حساب مخزون آخر الفترة مدينياً وحساب ملخص قائمة الدخل دائئاً على نحو ما سئرى بعد قليل . وبعد تسجيل هذا القيد فى دفتر الأستاذ فإن حساب المخزون يظهر بناء على ذلك فى الميزانية ، ويظل خلال السنة المالية التالية دون تغيير على أساس أن يصبح مخزون بداية الفترة فى السنة التالية .

ونعرض فيما يلى لكيفية معالجة المشتريات خلال السنة وكيفية معالجة تكلفة شراء البضاعة المباعة فى نهاية السنة فى ظل طريقة الجرد الدورى .

٤-ب-١ - معالجة المشتريات وما يتعلق بها من تكاليف فى ظل طريقة المخزون الدورى :

يتم إثبات البضاعة المشتراة بالتكلفة بجعل حساب المشتريات أو حساب مشتريات البضاعة مدينياً ، ويؤدى هذا إلى زيادة الأصول بقيمة المشتريات ، وإذا كان الشراء نقداً فإن قيمة المشتريات ستؤدى إلى تخفيض النقدية ، وبالتالي سيجعل حساب النقدية دائئاً ، أما إذا كان الشراء على الحساب فسيجعل حساب الموردين دائئاً ، وهنا ستؤدى عملية الشراء إلى زيادة الإلتزامات . ونظراً لتسجيل مشتريات البضاعة فى حساب مستقل فإن إدارة المشروع تستطيع معرفة قيمة المشتريات التى تمت خلال الفترة المحاسبية ، وهو أمر لا يمكن الوصول إليه بصورة مباشرة عند إستخدام أسلوب المخزون المستمر .

وبالرغم من أن المشتريات تعتبر عند الشراء بمثابة عملية حصول المنشأة على أصول متحملة فى البضاعة المشتراة ، إلا أن حساب المشتريات يقفل بالكامل فى الحساب الختامى ، أى أن حساب المشتريات سيحول بالكامل إلى الجانب المدين من الحساب الختامى ، وذلك عن طريق جعل الحساب الختامى مدينياً وحساب المشتريات دائئاً وفى نفس الوقت سيظهر مخزون آخر الفترة فى الجانب الدائن من الحساب الختامى ، ويؤدى هذا الإجراء إلى إستبعاد الجزء من المشتريات الذى لا يمثل مصروفات (نظراً لوجوده فى نهاية الفترة) ، وتحويله إلى حساب أصمل وهو حساب مخزون البضاعة ، ويتحقق هذا الهدف عن طريق جعل حساب مخزون البضاعة مدينياً والحساب الختامى (ملخص قائمة

## ===== الفصل الثامن : فى معالجة عمليات البيع والشراء فى المنشآت التجارية =====

الدخل) دائناً بقيمة المخزون الموجود فى آخر الفترة. ونبين فيما يلى دورة إثبات المشتريات بإستخدام بعض الأمثلة العملية.

بفرض أن شركة شاهين التجارية بالاسكندرية قامت يوم ١٩٩٩/١/٥ بشراء البضائع التالية:

١٠٠٠٠٠ بضائع مشتراة نقداً من بعض المستوردين.  
٢٠٠٠٠٠ بضائع مشتراة على الحساب من شركة شهاب للإستيراد ١٠/٢ - ص ٣٠.

فى هذه الحالة يتم إثبات المشتريات على النحو التالى:

١٩٩٩/١/٥	من حـ/ المشتريات إلى مذكورين حـ/ النقدية حـ/ الموردين (المورد ....) إثبات المشتريات التى تمت بتاريخ اليوم		٣٠٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠٠
----------	---	--	----------------------------

ويؤدى ترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به بدفتر الأستاذ إلى زيادة المشتريات (أصول) بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ونقص النقدية (أصول) بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، وزيادة الإلتزامات (الموردين) بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه. ويلاحظ أن حساب المشتريات فى ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضاعة فى ظل طريقة المخزون المستمر. ويخصص حساب المشتريات فقط لإثبات البضاعة المشتركة بغرض بيعها، أما الأصول التى تحصل عليها المنشأة بقصد إستخدامها فى أعمال المشروع مثل سيارات التوزيع والآلات الكاتبة والأثاث فإنها تسجل عن طريق جعل حساب الأصل مدنياً وليس حساب المشتريات.

وفى نهاية الفترة المحاسبية سيمثل الرصيد المجمع فى حساب المشتريات التكلفة الكلية للسلع المشتراة خلال الفترة، ويقفل بكامله فى الحساب الختامى، وبالتالي يحقق الغرض منه وهو الوصول إلى قائمة الدخل وتحديد تكلفة البضاعة المباعة. ونظراً لإقفال حساب المشتريات فى الحساب الختامى، فإن رصيده فى نهاية الفترة المالية سيكون صفراً.

وتجدر الإشارة إلى أن سعر شراء البضاعة قد يكون متضخماً بتكاليف نقلها إلى المنشأة المشتري، ويقال في هذه الحالة أن البضاعة المشتراة تسليم محل المشتري، وسيكون حساب المشتريات في هذه الحالة متضخماً بتكاليف نقل وتسليم البضاعة بما في ذلك تكاليف التأمين والتحميل والتفريغ وما إلى ذلك. وفي بعض الحالات الأخرى قد لا يشتمل سعر الشراء على تكاليف النقل والتأمين والتفريغ المتعلقة بالبضاعة المشتراة، وإنما يكون على المشتري أن يسدد تلك التكاليف بصفة مستقلة عن قيمة المشتريات، وقد يتم سداد تلك التكاليف نقداً في حالة سدادها مباشرة إلى الجهات التي تقوم بالشحن، أو قد يتم سدادها إلى مورد البضاعة\*، نظراً لقيامهم بسدادها نيابة عن المشتري. وفي هاتين الحالتين ينبغي تسجيل تلك التكاليف في حساب مستقل يطلق عليه حساب تكاليف النقل للداخل إشارة إلى أنه متعلق بالبضاعة الداخلة إلى المنشأة وتميزاً له عن تكاليف النقل التي تدفع للبضاعة المباعة إلى خارج المنشأة وتسليمها إلى العملاء، والذي يطلق عليه إصطلاح تكاليف النقل للخارج. ويتم إثبات تكاليف النقل للداخل بإستخدام القيد التالي بفرض أن شركة شاهين التجارية تحملت تكاليف نقل قدرها ١٥٠٠٠ جنيه يوم ١٩٩٩/١/٩ عن البضاعة المشتراة يوم ١٩٩٩/١/٥ سددت منها ٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقي أضيف لحساب الموردين نظراً لقيامهم بسداده نيابة عن محلات شاهين التجارية.

١٥٠٠٠		من حـ/ تكاليف النقل للداخل إلى مذكورين حـ/ التقديمية حـ/ الموردين (المورد ....) إثبات تكاليف النقل للداخل عن البضاعة المشتراة	١٩٩٩/١/٩
٥٠٠٠			
١٠٠٠٠			

ويلاحظ أن الإجراء السابق في معالجة تكاليف النقل للداخل يختلف عن معالجتها عند إستخدام نظام الجرد المستمر، حيث كانت في هذا النظام

\* بنى على البائع أن يوضح تكاليف النقل بصفة مستقلة في الفاتورة في حالة ما إذا كانت البضاعة المباعة تسليم محل البائع، أو قد يرسل البائع أشتار خصم مستقل بقيمة تكاليف النقل المسددة نيابة عن المشتري.



الأخير ترحل إلى حساب مخزون البضاعة باعتبارها من تكلفة الحصول على هذا المخزون. ويمثل حساب تكاليف النقل للداخل جزء من تكاليف الحصول على البضاعة المشتراة، ومن ثم يمكن اعتباره من حسابات الأصول حتى يتم بيع البضاعة، فيتحول هو والمشتريات معاً إلى حسابات المصروفات. وتختلف معالجة تكاليف النقل للداخل فى هذه الناحية عن معالجة مصاريف النقل للخارج، ذلك لأن تكاليف النقل للداخل تكون متعلقة بالحصول على أصول، وبالتالي فهى تعتبر إضافة للمشتريات عند الشراء، أما مصاريف النقل للخارج فهى تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع وتحمل على حساب النتيجة مباشرة للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة.

ويساعد وجود حساب مستقل لتكاليف النقل للداخل على توفير معلومات للإدارة تمكنها من دراسة ومتابعة تلك التكاليف من فترة لأخرى، وبالتالي تحقيق الرقابة عليها، واتخاذ القرارات المتعلقة بإختيار أفضل وسائل النقل. ويلاحظ أن حساب تكاليف النقل للداخل سيظهر فقط عند استخدام نظام الجرد الدورى لأن تكاليف النقل للداخل ترحل إلى حساب مخزون بضاعة عند استخدام نظام الجرد المستمر.

#### ٤-ب-٢- معالجة مردودات ومسموحات وخصومات المشتريات عند استخدام نظام الجرد الدورى:

كما سبق أن ذكرنا عند معالجة المبيعات فإنه يمكن للمشتري أن يقوم برد البضاعة المشتراة إلى المورد فى حالة عدم ملائمتها، أو قد يطلب الحصول على سماح أو خصم من سعر البضاعة المشتراة، كما أن المشتري قد يستفيد من الحصول على خصم نقدى مقابل السداد المبكر لقيمة البضاعة المشتراة. وسنعالج هذه الأمور من الناحية المحاسبية عند استخدام نظام الجرد الدورى.

## أولاً: مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات:

عندما يقوم المشتري برد البضاعة المشتراة لأي سبب من الاسباب (عدم مطابقتها للمواصفات مثلاً) فإن هذه البضاعة المردودة يطلق عليها إصطلاح مردودات المشتريات. وعندما يطلب المشتري من المورد إجراء تخفيض في سعر البضاعة المشتراة بدلاً من ردها فإن هذا التخفيض عندما يقرر البائع منحه - يطلق عليه إصطلاح مسموحات المشتريات. وكما سبق أن ذكرنا عند معالجة مردودات ومسموحات المبيعات، فإن مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات يمكن أن تدمج في حسب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات المشتريات أو يمكن أن يفتح لكل منهما حساب مستقل في دفتر الأستاذ لتوفير معلومات عن كل عنصر من هذين العنصرين بصفة مستقلة. ويعتبر حساب مردودات ومسموحات المشتريات (أو حسابي مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات) من الحسابات الدائنة بطبيعتها نظراً لأنها تؤدي إلى تخفيض حساب المشتريات المدين بطبيعتها.

ويفرض أن شركة شاهين التجارية في المثال السابق عرضه قد تبين لها أن جزء من البضاعة المشتراة يوم ١٩٩٩/١/٥ من شركة شهاب للاستيراد غير مطابق للمواصفات وقيمتها (حسب فاتورة الشراء) ٢٥٠٠٠ جنيه وقررت ردة إلى المورد. كما أن هناك جزء آخر طلبت من المورد الحصول على سماح عليه قدره ١٥٠٠٠ جنيه، وقد وافق المورد على هذا الطلب في ١٩٩٩/١/١١، فتعالج هذه العمليات في هذه الحالة على الصورة التالية:

١٩٩٩/١/١١	من حـ/ الموردين (المورد ....) إلى مذكورين حـ/ مردودات المشتريات حـ/ مسموحات المشتريات أو حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات إثبات مردودات ومسموحات المشتريات	٢٥٠٠٠ ١٥٠٠٠	٤٠٠٠٠
-----------	---	----------------	-------

ويمكن أن تعالج مردودات ومسموحات المشتريات مباشرة فى حساب المشتريات، وذلك عن طريق جعل هذا الحساب دائن بقيمة تلك العناصر، ولكن هذا الإجراء لا يسمح بتوفير معلومات مفيدة للإدارة ويجعل المشتريات تظهر بالصافي بعد إستبعاد المردودات والمسموحات. إن إدارة المشروع ينبغي أن تهتم دائماً بدراسة النسبة المثوية بين المشتريات وكل من مردودات ومسموحات المشتريات. إن ارتفاع هذه النسبة يعتبر مؤشراً على إضاعة كثير من الجهد والوقت فى عمليات رد البضاعة. وتعنى المردودات المتكررة أن عمليات الشراء غير فعالة وسيئة وإنه يوجد خلل ما فى قسم المشتريات. وربما قد يحتاج الأمر إلى البحث عن موردين جدد يمكن الإعتماد عليهم بصورة أفضل من الموردين الحاليين.

وتجدر الإشارة إلى أن رصيد حساب مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات يظهر فى الجانب الدائن من ميزان المراجعة، وستقبل هذه الحسابات فى نهاية السنة المالية ضمن التسويات التى تجرى فى ذلك الوقت كما سنرى فى الباب الخامس من هذا الكتاب.

#### ثانياً: الخصومات على المشتريات:

سبق أن ذكرنا أن مصانع الإنتاج أو كبار الموردين يمنحو عملائهم خصماً مقابل السداد المبكر لقيمة البضائع المباعة اليهم. وتنظر المنشأة البائعة إلى هذا الخصم النقدي على أنه خصم مبيعات مسموح به اما المنشأة المشترية فتتظر إليه على أنه خصم مشتريات مكتسب مقابل السداد المبكر لقيمة المستحق للمورد. وبفرض أن منشأة

شاهين التجارية قد تمكنت من سدد المستحق عليها مقابل هذا الشراء يوم ١٩٩٩/١/٩، أى انها حصلت على الخصم النقدي على تلك المشتريات فكيف يعالج هذا الخصم فى هذه الحالة؟

إنه من الضرورى قبل معالجة عملية الخصم النقدي على المشتريات من الناحية المحاسبية معرفة الرصيد المستحق لشركة شهاب للاستيراد، ذلك لأن محلات شاهين التجارية قد قامت برد جزء من البضاعة بقيمة ٢٥٠٠٠ جنيه، كما حصلت على مسموحات قدره ١٥٠٠٠ جنيه، أى أن هناك تخفيضاً فى المستحق لشركة شهاب للاستيراد قدره ٤٠٠٠٠ جنيه، وبناء عليه سيكون المستحق لهذه المنشأة بعد استبعاد المردودات والمسموحات هو ١٦٠٠٠٠ جنيه (٢٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ جنيه). وهذا المبلغ هو ما يستحق عليه خصم قدره ٢٪ نظراً لقيام محلات شاهين التجارية بالسداد خلال عشرة أيام، وهى المدة المتفق عليها للحصول على الخصم النقدي على المشتريات. وتعالج عملية الخصم النقدي على المشتريات عند السداد فى هذه الحالة على الصورة التالية:

١٩٩٩/١/٩	من ح/ المورد (الورد ....) إلى مذكورين ح/ النقدية ح/ الخصم النقدي المكتسب البيان سداد المستحق لشركة شهاب للاستيراد والحصول على خصم نقدي.	١٥٦٨٠٠ ٣٢٠٠	١٦٠٠٠٠
----------	--	----------------	--------

ويعتبر الخصم النقدي المكتسب على المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها، على أساس أنه يمثل تخفيضاً لقيمة البضاعة المشتراة، أنه يمثل تبديلاً لقيمة المشتريات المزمع الحصول الى تكلفتها النقدية، أى التكافؤ كما لو

===== الفصل الثامن : فى معالجة عمليات البيع والشراء فى المنشآت التجارية =====

كانت تلك البضاعة قد اشترت نقداً. ويقفل حساب الخصم النقدي المكتسب على المشتريات فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب تكلفة البضاعة المباعة ، فى الجانب الدائن لتعديل رقم المشتريات التى تظهر فى الجانب المدين من هذا الحساب.

وتجدر الإشارة إلى أنه فى حالة الاخفاق فى السداد خلال المدة المتفق عليها فان هذا يعنى أن المنشأة لن تحصل على الخصم المقرر على المشتريات، وفى هذه الحالة لابد من تسجيل الاعباء المترتبة على ذلك باعتبارها تمثل عجز الإدارة المالية عن تدبير الموارد المالية اللازمة للسداد فى الميعاد المتفق عليه، فيفرض أن محلات شاهين التجارية فى المثال السابق لم تتمكن من السداد إلا فى يوم ١٩٩٩/١/٢٥. ففى هذه الحالة سيتم إثبات السداد على الصورة التالية:

١٩٩٩/١/٢٥	من مذكورين حـ/ المورد			١٦٠٠٠
	حـ/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات			٣٢٠٠
	الاجلة			
	إلى مذكورين			
	حـ/ النقدي		١٦٠٠٠	
	حـ/ الخصم النقدي المكتسب		٣٢٠٠	
	إثبات سداد المستحق لشركة شهاب			
	للاسترداد، وإثبات أحماء الخصم المفقود.			

ويترب على ترحيل هذا القيد إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ ظهور حسابين للخصم على المشتريات هما:

١ - حساب الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة وهو حساب مدين ويعتبر من حسابات المصاريف التمويلية التي تقفل في حساب النتيجة، أى أنه يمثل العبء الناتج عن عدم تدبير المال اللازم للسداد خلال المدة المتفق عليها، وترجع مسؤولية وجود هذا الخصم المفقود إلى الإدارة المالية بإعتباره مصروفاً مالياً يشبه الفائدة على الأموال المقترضة. ويلاحظ أن معدل هذا المصروف المالى بالنسبة للمبلغ المؤجل سداده وعن المدة التي تم فيها التأجيل يكون عالياً جداً بالنسبة لمعدلات الإقتراض السائدة. ونظراً لارتفاع معدل هذا المصروف المالى عند معدلات الفائدة السائدة فى المجتمع، فإن معظم المنشآت تحرص على الإستفادة من الخصم ولو كان السداد يتم عن طريق الإقتراض من البنوك أو غيرها، وهذه كلها أمور تقررها الإدارة المالية بصفة مستقلة عن إدارة المشتريات فى المنشأة.

٢ - حساب الخصم النقدي المكتسب على المشتريات وهو حساب دائن بطبيعته ويمثل تخفيضاً لتكلفة البضاعة المشتراة للوصول إلى قيمتها النقدية، ويقفل هذا الحساب فى حساب تكلفة البضاعة المباعة كما سنرى بعد قليل.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض الكتاب يرى إثبات البضاعة المشتراة والتي تتيح الحصول على خصم نقدي بقيمتها النقدية (القيمة بعد إستبعاد الخصم). وإذا تم السداد فى الميعاد المتفق عليه فإنه سيتم سداد القيمة الصافية (القيمة بعد الخصم)، ولن يظهر الخصم النقدي المكتسب فى الدفاتر. أما إذا لم يتم السداد فى الميعاد المتفق عليه فإنه سيتم إثبات الخصم المفقود وترحيله إلى الجانب الدائن من حساب الموردين، وبالتالي سداد المبلغ المستحق بالكامل لهؤلاء الموردين. ويؤدى هذا الإجراء إلى عدم ظهور الخصم النقدي المكتسب فى الدفاتر والمشتريات يتم إثباتها بالصافى عند الشراء ولكننا لانفضل هذا الإجراء لأنه فى تاريخ الشراء لن يكون معروفاً ما إذا كانت المنشأة ستحصل على الخصم أم لا، هذا بالإضافة إلى أن الإجراء المستخدم هنا يتفق مع التسلسل المنطقي للأحداث، ويتيح معلومات أكثر لإدارة المشروع.

٤-ب-٣- تحديد تكلفة شراء البضاعة المباعة فى نهاية الفترة فى ظل طريقة المخزون الدورى:

يظهر فى ميزان المراجعة الذى يتم إعداده فى نهاية الفترة المحاسبية عند استخدام نظام المخزون الدورى الحسابات التالية:

حساب مخزون أول الفترة.

حساب المشتريات.

حساب تكاليف النقل للداخل.

حساب مردودات المشتريات.

حساب مسموحات المشتريات.

أو حساب مردودات ومسموحات المشتريات.

حساب الخصم النقدي على المشتريات.

والحسابات الثلاثة الأولى هى حسابات مدينة بطبيعتها الأول يمثل البضاعة المرحلة من الفترة المحاسبية السابقة، والثانى يمثل المشتريات المتراكمة خلال العام، والثالث يمثل التكاليف المتعلقة بالبضائع المشتراة خلال العام. أما الحسابات الثلاثة الأخيرة (مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي على المشتريات) فهى حسابات دائنة بطبيعتها وتعتبر تخفيضاً لقيمة المشتريات المتراكمة خلال المدة.

ولا يظهر مخزون نهاية الفترة فى ميزان المراجعة، وإنما يظهر نتيجة إجراء الجرد والحصر والتقييم لكمية البضاعة المتبقية دون بيع فى آخر الفترة المحاسبية، أما فى ظل طريقة المخزون المستمر فإن حساب مخزون آخر الفترة سيظهر فى ميزان المراجعة المعد قبل التسويات ولن يكون هناك حساب لمخزون أول الفترة، ونضيف إليه المشتريات، وما يتعلق بها من تكاليف ونستبعد منها المردودات والمسموحات والخصومات ويخصم منه تكلفة المباع أثناء السنة، فيكون المتبقى هو رصيد المخزون آخر الفترة، وسيظهر فى ميزان المراجعة عند استخدام نظام الجرد المستمر حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة الذى يرحل إليه قيمة تكاليف شراء البضائع المباعة يومياً على مدار السنة. أما فى ظل نظام الجرد

الدورى فلن يكون هناك حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة خلال السنة وإنما سيفتح هذا الحساب فى نهاية الفترة المحاسبية ضمن إجراءات اتسويات المتعلقة بإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية. ونوضح فيما يلى كيفية القيام بتحديد تكلفة شراء البضاعة المباعة فى ظل نظام المخزون الدورى باستخدام المثال التالى الخاص بمنشأة العربى:

كانت البضاعة المباعة المحولة من العام الماضى، كما يظهرها حساب مخزون البضاعة فى ١٩٩٩/١/١ الذى يظهر فى ميزان المراجعة هى ٣٢٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت المشتريات خلال سنة ١٩٩٩ والتي يظهرها حساب المشتريات ٣٤٦٠٠٠٠ جنيه. كما بلغت تكاليف النقل والتأمين على البضائع المشتراة، والتي تظهر فى حساب تكاليف النقل للداخل ٢٢٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت قيمة مردودات المشتريات ١٢٠٠٠٠ جنيه والمسموحات على المشتريات ٧٥٠٠٠ جنيه، كما بلغ رصيد الخصم النقدي المكتسب على المشتريات ٨٥٠٠٠ جنيه. وعند جرد المخازن والمعارض فى نهاية سنة ١٩٩٩ أتضح أن تكلفة البضاعة الموجودة فى ذلك التاريخ (بما فيها نصيب تلك البضاعة من تكاليف النقل الداخلى) تبلغ ٤٦٠٠٠٠ جنيه. على ضوء تلك البيانات تتحدد تكلفة البضاعة المباعة على الصورة التالية:

بضاعة أول المدة	٣٢٠٠٠٠	
المشتريات خلال العام	٣٤٦٠٠٠٠	
+ تكاليف النقل للداخل	٢٢٠٠٠٠	
المجموع	٣٦٨٠٠٠٠	
يخصم منه :		
مردودات مشتريات	١٢٠٠٠٠	
مسموحات المشتريات	٧٥٠٠٠	
الخصم النقدي المكتسب	٨٥٠٠٠	٢٨٠٠٠٠
صافى تكلفة مشتريات البضاعة		٣٤٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		٣٧٢٠٠٠٠
- مخزون آخر الفترة (البضاعة الموجودة و		٤٦٠٠٠٠
بيع فى ١٩٩٩/١٢/٣١)		
تكلفة شراء البضاعة المباعة خلال العام		٣٢٦٠٠٠٠



أظهرت القائمة السابقة تفاصيل عمليات المشتريات فأوضحت قيمة المشتريات الإجمالية وما يتعلق بها من تكاليف نقل، ثم إستبعدنا كل من الحسابات الدائنة المتعلقة بالمشتريات من إجمالى المشتريات للوصول إلى صافى تكلفة المشتريات، وعن طريق إضافة صافى تكلفة المشتريات إلى البضاعة الموجودة فى أول المدة تتحدد قيمة البضاعة المتاحة للبيع خلال السنة. ونظراً لأن جزء من هذه البضاعة لم يباع خلال السنة، وإنما ظل موجوداً فى نهاية السنة، ولهذا فإن هذا الجزء ينبغي إستبعاده من قيمة البضاعة المتاحة للبيع، للوصول إلى تكلفة شراء البضاعة خلال الفترة.

وتجدر الإشارة إلى أنه فى ظل نظام الجرد الدورى نفترض أن كل البضاعة المتاحة للبيع خلال السنة إما يتم بيعها أو أنها مازالت موجودة كمخزون فى نهاية السنة. ونتيجة لهذا الفرض فإن تكلفة البضاعة المفقودة كنتيجة السرقة أو الضياع أو غير ذلك من الأسباب سوف تحمل تلقائياً على تكلفة شراء البضاعة المباعة، على أساس أننا نحدد فى نهاية الفترة قيمة المخزون الموجود فى نهاية الفترة وسيكون قد استبعد من هذا المخزون بطبيعة الحال أى سرقة أو تلف أو ضياع للبضاعة خلال السنة، وبالتالي فإن تلك العناصر ستؤدى إلى تضخيم تكلفة البضاعة بطريقة تلقائية.

وجدير بالذكر أن ينبغي تسجيل تكاليف شراء البضاعة المباعة فى نهاية السنة المالية باستخدام القيود التالية:

٤٠٠٠٠٠	من حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة إلى مذكورين	فى نهاية السنة المالية
٣٢٠٠٠٠	حـ/ بضاعة أول المدة	
٣٤٦٠٠٠٠	حـ/ المشتريات	
٢٢٠٠٠٠	حـ/ تكاليف النقل للداخل	
	إقفال حساب المشتريات والنقل للداخل وبضاعة أول المدة فى حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة البضاعة	

في نهاية السنة المالية	من مذكورين حـ/ مردودات المشتريات حـ/ مسموحات المشتريات حـ/ الخصم النقدي المكتسب إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة إقفال حساب مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب في حساب تكاليف شراء البضاعة المباعة.	٢٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠ ٧٥٠٠٠ ٨٥٠٠٠
في نهاية السنة المالية	من حـ/ مخزون آخر الفترة إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة إلإات مخزون آخر المدة.	٤٦٠٠٠٠	٤٦٠٠٠٠
في نهاية السنة المالية	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة إقفال حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة في حساب تكلفة البضاعة المباعة.	٣٢٦٠٠٠٠	٣٢٦٠٠٠٠

وترحيل القيود السابقة سيظهر حساب تكاليف شراء البضاعة المباعة على  
الصورة التالية :

#### حـ/ تكاليف شراء البضاعة المباعة

من مذكورين	٢٨٠٠٠٠	إلى مذكورين	٤٠٠٠٠٠٠
من حـ/ مخزون آخر الفترة	٤٦٠٠٠٠		
من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٣٢٦٠٠٠٠		
	٤٠٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠٠

ويقفل حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة فى حساب تكلفة البضاعة المباعة كما سيتضح فى الجزء التالى من الدراسة.

#### ٥- المحاسبة على تكلفة البضاعة المباعة:

وقد سبق أن ذكرنا أن تكلفة البضاعة المباعة تتكون من عنصرين هما:

١- تكلفة شراء البضاعة المباعة.

٢- مصاريف البيع والتوزيع المتعلقة بهذه البضاعة.

وقد سبق أن عالجتنا الشق الأول من تكلفة البضاعة المباعة وهو تكلفة شراء تلك البضاعة، حيث سيكون فى دفاتر المنشأة حساب يسمى حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة بصرف النظر عن نظام الجرد المستخدم وهل هو نظام الجرد المستمر أو نظام الجرد الدورى.

وينبغى أن يقفل حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة كما سبق أن ذكرنا فى حساب تكلفة البضاعة المباعة وذلك باستخدام القيد المحاسبى التالى:

xx	xx	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة إقفال حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة فى حساب تكلفة البضاعة المباعة.	فى نهاية السنة المالية
----	----	---	---------------------------

وحتى يتم الوصول إلى الشق الثانى من تكلفة البضاعة المباعة وهو مصاريف البيع والتوزيع فسنوضح فى هذا الجزء من الدراسة كيفية معالجة مصاريف البيع والتوزيع وهى الشق الثانى من تكلفة البضاعة المباعة.

#### أ- عند سداد مصاريف البيع والتوزيع:

عندما تقوم المنشأة بصرف أى مصاريف للبيع والتوزيع ينبغى أن تحمل هذه المصروفات على حساب مصاريف البيع والتوزيع، فبفرض أن منشأة العربى سددت مصاريف إعلانات دورية قدرها ٥٠٠٠ جنيه، كما سددت ٤٠٠٠

جنيه عمولة مبيعات، ١٠٠٠ جنيه مرتبات العاملين بإدارة التسويق، فان هذه العمليات سيتم تسجيلها باستخدام القيد التالي:

١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ مصاريف البيع والتوزيع إلى حـ/ النقدية إثبات سداد مصاريف البيع والتوزيع	تاريخ السداد
-------	-------	---	--------------

ب- إقفال حساب مصاريف البيع والتوزيع:

طالما أن مصاريف البيع والتوزيع تعتبر وفق قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ جزء من تكلفة البضاعة المباعة فإنه يجب إقفال حساب مصاريف البيع والتوزيع في حساب تكلفة البضاعة المباعة باستخدام القيد التالي:

١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة إلى حـ/ مصاريف البيع والتوزيع إقفال حساب مصاريف البيع والتوزيع في حساب تكلفة البضاعة المباعة	تاريخ إعداد القوائم المالية
-------	-------	--	--------------------------------

ويقفل حساب تكلفة البضاعة المباعة مع قيود إقفال باقى قيود إقفال عناصر المصروفات والإيرادات الأخرى وذلك باستخدام القيد التالي:

xx	xx	من حـ/ ملخص قائمة الدخل إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة إقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة	فى نهاية السنة المالية
----	----	--	---------------------------

وسيتظهر حساب تكلفة البضاعة المباعة بعد ترحيل هذه القيود على الصورة التالية:

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

٣٢٦٠٠٠	إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة	٣٢٧٠٠٠	من حـ/ ملخص قائمة الدخل
١٠٠٠	المباعة		
	إلى حـ/ مصاريف البيع		
	والتوزيع		
٣٢٧٠٠٠		٣٢٧٠٠٠	

والحساب الختامى الذى يعد فى نهاية السنة المالية طبقا لقرار وزير الاقتصاد  
رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ يظهر على الصورة التالية:

منشأة العربى

قائمة المتاجرة عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

المبيعات	٤٠٠٠٠٠	
يخصم منها:		
مردودات مبيعات	١١٢٠٠٠	
مسموحات مبيعات	٣٨٠٠٠	
خصم نقدى مسموح به	٤٠٠٠	
		١٩٠٠٠٠
صافى المبيعات		٣٨١٠٠٠٠
يخصم منها:		
تكلفة البضاعة المباعة (راجع القائمة السابقة)		٣٢٧٠٠٠٠
مجموع الربح		٥٤٠٠٠٠

ومن الطبيعي أنه ينبغي إعداد قيود الأقفال الخاصة بالمبيعات ومردودات المبيعات ومسموحات المبيعات والخصم النقدي المسموح به على الصورة التالية:

نهاية السنة المالية	من حـ/ المبيعات إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل إقفال حساب المبيعات في حساب ملخص قائمة الدخل في نهاية السنة المالية.	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
نهاية السنة المالية	من حـ/ ملخص قائمة الدخل إلى مذكورين حـ/ مردودات المبيعات حـ/ مسموحات المبيعات حـ/ خصم نقدي مكتسب إقفال حساب مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات والخصم النقدي المسموح به في حساب ملخص قائمة الدخل في نهاية السنة المالية.	١١٢٠٠٠ ٣٨٠٠٠ ٤٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠

٦- ملخص لمقارنة إجراءات تسجيل المشتريات والمبيعات والعناصر المرتبطة بها عند استخدام نظام الجرد المستمر والجرد الدوري:

نعرض فيما يلي ملخصاً يوضح الاختلافات الرئيسية في معالجة المشتريات وما يتعلق بها من مردودات ومسموحات وخصومات وتكلفة البضاعة المباعة والمبيعات في حالة استخدام نظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدوري.

## ===== الفصل الثامن : فى معالجة عمليات البيع والشراء فى المنشآت التجارية =====

فى ظل نظام الجرد المستمر                      فى ظل نظام الجرد الدورى

(١) عمليات المشتريات (بافتراض شراء بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه).

٣٠٠٠٠ من حـ/ مخزون البضاعة	٣٠٠٠٠ من حـ/ المشتريات
٣٠٠٠٠ إلى حـ/ الموردين	٣٠٠٠٠ إلى حـ/ الموردين

(٢) مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات (بافتراض وجود مردودات قدرها ٢٠٠٠ جنيه ومسموحات قدرها ١٠٠٠ جنيه).

٣٠٠٠ من حـ/ الموردين	٣٠٠٠ من حـ/ الموردين
٣٠٠٠ إلى حـ/ مخزون البضاعة	إلى مذكورين
	٢٠٠٠ حـ/ مردودات المشتريات
	١٠٠٠ حـ/ مسموحات المشتريات

(٣) تكاليف النقل للداخل بافتراض وجود تكاليف نقل قدرها ٥٠٠ جنيه.

٥٠٠ من حـ/ مخزون البضاعة	٥٠٠ من حـ/ تكاليف النقل للداخل
٥٠٠ إلى حـ/ النقدية أو إلى	٥٠٠ إلى حـ/ النقدية أو إلى
حـ/ الموردين	حـ/ الموردين

(٤) سداد قيمة المشتريات الآجلة وقدرها ١٠٠٠٠ جنيه والحصول على خصم قدره ٢٠٠ جنيه.

١٠٠٠٠ من حـ/ الموردين	١٠٠٠٠ من حـ/ الموردين
٩٨٠٠ حـ/ النقدية	إلى مذكورين
٢٠٠ حـ/ الخصم النقدي المكتسب	٩٨٠٠ حـ/ النقدية
	٢٠٠ حـ/ مخزون البضاعة

(٥) سداد مشتريات آجلة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بعد فترة الخصم المتفق عليها وعدم الحصول على خصم قدره ٢٠٠ جنيه (نسبة الخصم ٢٪).

من مذكورين	من مذكورين
١٠٠٠٠ من حـ/ للوردين	١٠٠٠٠ من حـ/ للوردين
٢٠٠ من حـ/ الخصم التقدي المفقود على ٢٠٠ من حـ/ الخصم التقدي المفقود على	٢٠٠ من حـ/ الخصم التقدي المفقود على ٢٠٠ من حـ/ الخصم التقدي المفقود على
المشتريات الآجلة	المشتريات الآجلة

إلى مذكورين	إلى مذكورين
١٠٠٠٠ حـ/ النقدية	١٠٠٠٠ حـ/ النقدية
٢٠٠ حـ/ مخزون البضاعة	٢٠٠ حـ/ مخزون البضاعة
٢٠٠ حـ/ الخصم التقدي المكتسب	٢٠٠ حـ/ الخصم التقدي المكتسب
(٦) بيع بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه تبلغ تكلفتها ٦٠٠٠ جنيه.	(٦) بيع بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه تبلغ تكلفتها ٦٠٠٠ جنيه.

٨٠٠٠ من حـ/ النقدية أو من	٨٠٠٠ من حـ/ النقدية أو من
٨٠٠٠ حـ/ العملاء	٨٠٠٠ حـ/ العملاء
٨٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات	٨٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات
٦٠٠٠ من حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	٦٠٠٠ من حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة
٦٠٠٠ إلى حـ/ مخزون البضاعة	٦٠٠٠ إلى حـ/ مخزون البضاعة
البضاعة المباعة ، وإنما تتم عملية تحديد تكلفة البضاعة المباعة في نهاية السنة المالية.	البضاعة المباعة ، وإنما تتم عملية تحديد تكلفة البضاعة المباعة في نهاية السنة المالية.

(٧) مردودات ومسموحات المبيعات بفرض وجود مردودات بمبلغ ٥٥٠ تكلفتها ٤٠٠ جنيه ومسموحات بمبلغ ٤٥٠ جنيه.

من مذكورين	من مذكورين
٥٥٠ حـ/ مردودات المبيعات	٥٥٠ حـ/ مردودات المبيعات
٤٥٠ حـ/ مسموحات المبيعات	٤٥٠ حـ/ مسموحات المبيعات
١٠٠٠ إلى حـ/ العملاء	١٠٠٠ إلى حـ/ العملاء

٤٠٠ من حـ/ مخزون البضاعة  
٤٠٠ إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة في حساب المخازن



## ===== الفصل الثامن : فى معالجة عمليات البيع والشراء فى المنشآت التجارية =====

(٨) الخصم المسموح به على المبيعات عند السداد فى الميعاد المتفق عليه بفرض منح خصم قدره ٢٪ على عملية المبيعات السابقة.

من مذكورين	من مذكورين
٦٨٦٠ من حـ/ النقدية	٦٨٦٠ من حـ/ النقدية
١٤٠ من حـ/ الخصم النقدى المسموح به	١٤٠ من حـ/ الخصم النقدى المسموح به
٧٠٠٠ إلى حـ/ العملاء	٧٠٠٠ إلى حـ/ العملاء

(٩) اقفال حسابات المشتريات والمخزون والنقل للدخول فى نهاية السنة فى حساب تكلفة البضاعة المباعة.

لا يوجد قيود لأنها تمت أثناء السنة	٠٠٠٠ من حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة
إلى مذكورين	
٠٠٠٠ حـ/ مخزون أول المدة	
٠٠٠٠ حـ/ المشتريات	
٠٠٠٠ حـ/ مصاريف النقد للدخول	

(١٠) اقفال حسابات المردودات والمسموحات والخصم النقدى المكتسب فى نهاية السنة المالية.

لا يوجد قيود لأن هذه العناصر عولجت أثناء السنة.	من مذكورين
٠٠٠٠ حـ/ مردودات المشتريات	
٠٠٠٠ حـ/ مسموحات المشتريات	
٠٠٠٠ حـ/ الخصم النقدى المكتسب	
٠٠٠٠ إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	

(١١) إثبات مخزون آخر الفترة.

لا يوجد قيود لأن رصيد حساب مخزون البضاعة ٠٠٠٠ من حـ/ مخزون آخر المدة	
يمثل رصيد المخزون الموجود فى آخر الفترة.	٠٠٠٠ إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة

(١٢) إثبات مصاريف البيع والتوزيع.

٠٠٠٠ من حـ/ مصاريف البيع والتوزيع	٠٠٠٠ من حـ/ مصاريف البيع والتوزيع
٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية	٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

(١٣) إقفال كل من حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة وحساب مصاريف البيع

#### والتوزيع

من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
إلى مذكورين	إلى مذكورين
حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة
حـ/ مصاريف البيع والتوزيع	حـ/ مصاريف البيع والتوزيع

(١٤) إقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي.

من حـ/ ملخص قائمة الدخل (الحساب الختامي)	من حـ/ ملخص قائمة الدخل (الحساب الختامي)
إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

## أسئلة نظرية وتطبيقات

### عملية على الفصل الثامن

أولاً: الأسئلة النظرية :

أجب على الأسئلة التالية:

- ١- ماهى الأقسام الرئيسية لقائمة الدخل فى المنشآت التجارية؟ وضعا إيجابتك بمثال يشرح العلاقات الرئيسية فى قائمة الدخل.
- ٢- اشرح كيف تعالج عمليات المبيعات وما يتعلق بها من مردودات ومسموحات من الناحية المحاسبية.
- ٣- قامت إحدى المنشآت التجارية خلال إحدى السنوات المالية ببيع بضائعها بأسعار تزيد عن تكلفة تلك البضائع - هل من الضرورى أن تكون النتيجة فى قائمة الدخل لهذه المنشأة صافى ربح - اشرح.
- ٤- اذا كانت تكلفة البضاعة المباعة لمنشأة شاهين خلال سنة معينة ٩٠٠٠٠ جنية. وإذا كانت نسبة مجمل الربح لهذه المنشأة ٦٠٪ من المبيعات، حدد مبيعات تلك المنشأة.
- ٥- فرق بين الخصم التجارى، والخصم النقدى وبين كيفية معالجة كل منهما من الناحية المحاسبية.
- ٦- اشرح الإجراءات الرئيسية لمعالجة تكلفة البضاعة المباعة عند إستخدام نظام الجرد المستمر، وبين الحالات التى يستخدم فيها هذا النظام فى الحياة العملية.
- ٧- ماهى الفروق الرئيسية لمعالجة تكلفة البضاعة المباعة فى كل من نظام الجرد المستمر والجرد الدورى.
- ٨- أى من النفقات التالية التى تمت بمعرفة منشأة أحمد سارى لتجارة الأصواف ينتهى أن يسجل فى الجانب المدين من حـ/ المشتريات.  
(أ) شراء سيارة توزيع جديدة.  
(ب) شراء بوليصة تأمين ضد الحريق عن ثلاث سنوات  
(ج) شراء أصواف من محلات الأسمر.  
(د) شراء حيز إعلاني للأعلان عن منتجات المنشأة فى إحدى الصحف.
- ٩- أكمل العبارات التالية بالإصطلاح المناسب:  
(أ) صافى المبيعات - تكلفة البضاعة = ..... .

- (ب) مخزون أول الفترة + المشتريات - مسموحات ومردودات المشتريات - خصومات المشتريات + النقل للداخل = .....  
 (ج) تكلفة البضاعة المباعة + مخزون آخر المدة = .....  
 (د) تكلفة البضاعة المباعة + مجمل الربح على المبيعات = .....  
 (هـ) صافي الربح + مصروفات التشغيل = .....

- ١٠- اشترت منشأة حمادة خلال سنة ١٩٩٨ بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه المطلوب تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل كل فرض من الفروض التالية.  
 (أ) لا يوجد مخزون في أول الفترة ويبلغ مخزون آخر الفترة ٤٠٠٠٠ جنيه.  
 (ب) مخزون أول الفترة يبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، ولا يوجد مخزون آخر الفترة.  
 (ج) يبلغ مخزون أول الفترة ١٢٠٠٠٠ جنيه، ومخزون آخر الفترة ٩٥٠٠٠ جنيه.  
 (د) يبلغ مخزون أول الفترة ٧٥٠٠٠ جنيه، ومخزون آخر الفترة ٤٠٠٠٠ جنيه.  
 ١١- حدد قيمة تكلفة البضاعة المباعة في ضوء المعلومات التالية:

- مخزون أول الفترة ٨٠٠٠٠ جنيه، المشتريات ١٦٨٠٠٠ جنيه. مردودات ومسموحات المشتريات ٩٠٠٠ جنيه، خصم نقدي على المشتريات ١٥٠٠٠ جنيه، مخزون نهاية الفترة ٣٦٠٠٠ جنيه، ٦٠٠٠ مصاريف بيع وتوزيع.  
 ١٢- بين أوجه الصواب أو الخطأ في كل عبارة من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها.

- لا تختلف قائمة الدخل الخاصة بمنشآت الخدمات عن قائمة الدخل الخاصة بالمنشآت التجارية.
- يعتبر حساب المبيعات حساباً مدينياً بطبيعتها.
- من الأفضل باستمرار جعل حساب المبيعات مدينياً بقيمة البضاعة المردودة من العملاء.
- لا تختلف مسموحات المبيعات عن مردودات المبيعات.
- يخضع الخصم التجاري للتسجيل المحاسبي باعتباره تخفيضاً لسعر بيع البضاعة.
- لا يخضع خصم الكمية للإثبات المحاسبي عادة.
- يتم إثبات الخصم النقدي مباشرة في تاريخ البيع.
- يعتبر الخصم النقدي المسموح به عنصر من عناصر المصاريف.
- ترحل قيمة البضاعة المشتراة عند استخدام نظام الجرد المستمر إلى حساب مخزون البضاعة الذي يعتبر أحد حسابات المصروفات.

## ===== الفصل الثامن : فى معالجة عمليات البيع والشراء فى المنشآت التجارية =====

- يساعد نظام الجرد المستمر على تحقيق الرأب المستمرة واليومية على اخذون من البضاعة.
- تعالج البضاعة المرتودة من العملاء على أها بصاعة صادرة من اخذون فى بطاقات الصنف الخاصة بها.
- يرسل الخصم النقدى الذى تحصل عليه منشاء التى تستخدم نظام الجرد المستمر مباشرة إلى حساب مخزون البضاعة.
- ١٣- بين أوجه الخطأ أو الصواب فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها.
- ليس من الضرورى تسجيل تكلفة البضاعة المباعة مباشرة بعد عملية البيع عند استخدام نظام الجرد المستمر.
- يعتبر حساب تكلفة البضاعة المباعة من حسابات الأصول نظراً لأنه حساب مدين بطبيعتة.
- لايجزى أى قيود فى حساب تكلفة البضاعة لمباعة عند رد بعض المبيعات إلى المنشأة.
- يرسل إلى حساب المشتريات جميع التكاليف المرتبطة بالحصول على البضاعة مثل تكاليف النقل والتأمين
- يظهر مخزون اخر لفترة فى ميزان المراجعة عند استخدام نظام الجرد الدورى
- يخصص حساب المشتريات لإثبات جميع أنواع المشتريات التى تقوم بها منشأة فى ظل نظام الجرد الدورى
- يعتبر الخصم النقدى المكتسب على المشتريات أحد حسابات الإيرادات
- لانتختلف المعالجة المحاسبية لتكاليف النقل للداخل فى ظل نظام الجرد المستمر، وفى ظل نظام الجرد الدورى.

- يعتبر الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة أحد عناصر تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية.

- يؤدى إستخدام نظام الجرد الدورى إلى معالجة عمليات سرقة البضاعة أوضاعها أو تلفها بطريقة تلقائية.

### ثانياً - تطبيقات عملية:

التطبيق الأول: إختيار من البيانات التالية العناصر الملائمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة، وحدد تلك التكلفة:

٤٣٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٨٤٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ٢٠٠٠٠ جنيه نقل للداخل، ٥٠٠٠٠ جنيه مصاريف بيع وتوزيع، ٥٠٠٠٠ جنيه مسموحات على المبيعات، ٨٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات، ٣٠٠٠٠ جنيه مسموحات ومردودات مشتريات، ٩٠٠٠٠ جنيه مخزون أول الفترة، ١٢٠٠٠٠ مخزون آخر الفترة، ٢٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى على المشتريات.

التطبيق الثانى: من البيانات التالية حدد قيمة مخزون أول الفترة:

١٣٧٦٠ جنيه مردودات ومسموحات المشتريات، ٧٦٨٠ جنيه تكاليف نقل للداخل، ١٣٤٠٨٠ جنيه تكلفة شراء البضاعة المباعة، ٢٠٦٠٨٠ جنيه مشتريات، ١٢٣٠٤٠ جنيه مخزون آخر المدة.

التطبيق الثالث: من البيانات التالية حدد قيمة المشتريات:

٤٠٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ٩٢٠٠٠ جنيه مخزون آخر المدة، ٥٠٠٠٠ جنيه مردودات ومسموحات المشتريات، ١٠٠٠٠٠ جنيه مخزون أول الفترة، ٤٠٠٠ جنيه تكاليف النقل للداخل، ٣٠٠٠٠٠ جنيه تكلفة شراء البضاعة المباعة.

التطبيق الرابع: باعت شركة عماد بضاعة تكلفتها ٢٢٠٠٠ جنيه لمنشأة عصام بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، وكانت شروط الدفع هى ١٠/٢ - ص/٣٠ يوم وقد قامت بسداد قيمة البضاعة المباعة إليها خلال فترة الخصم.

المطلوب:

## ===== الفصل الثامن : فى معالجة عمليات البيع والشراء فى المنشآت التجارية =====

اجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات فى دفاتر كل من شركة عماد، ومنشأة عصام فى ظل الغروض التالية:

١- أن شركة عماد تستخدم نظام الجرد المستمر.

٢- أن شركة عماد تستخدم نظام الجرد الدورى.

٣- أن منشأة عصام تستخدم نظام الجرد المستمر.

٤- أن منشأة عصام تستخدم نظام الجرد الدورى.

التطبيق الخامس: فيما يلى بعض العمليات التى تمت بين شركة شاهر وشركة سامر للإلتجار فى الأدوات المنزلية:

١- فى ١٩٩٩/١/٥ قامت شركة شاهر بشراء بضاعة على الحساب من شركة سامر بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع بشروط ٥/٢ - ص ٣٠ يوم. وقد قامت شركة سامر بتسديد تكاليف النقل نيابة عن شركة شاهر، وبلغت تلك التكاليف ٤٠٠ جنيه.

٢- فى ١٩٩٩/١/٨ اشترت شركة شاهر بضاعة على الحساب من شركة سامر، وبلغ سعر تلك البضاعة طبقاً للأسعار المعلنة ٥٠٠٠٠ جنيه، وقد حصلت شركة شاهر على خصم تجارى قدره ١٠٪، وقد كانت هذه البضاعة مشتراة تسليم محل المشتري بشروط ٤/٣ - ص ٢٠ يوم.

٣- فى ١٩٩٩/١/٩ سددت شركة شاهر المستحق لشركة سامر عن البضاعة المشتراة يوم ١٩٩٩/١/٥.

٤- فى ١٩٩٩/١/١٠ ردت شركة إلى شركة سامر بضاعة من المشتراة يوم ١٩٩٩/١/٨، وتبلغ قيمة تلك المردودات ١٣٠٠٠ جنيه كما حصلت على سماح عن البضاعة الباقية قدره ٢٠٠٠ جنيه.

٥- فى ١٩٩٩/١/١١ سددت شركة شاهر نصف المستحق نتيجة عملية الشراء الخاصة بيوم ٨ ١٩٩٩/١ (بعد إستبعاد المردودات والمسموحات)، وحصلت على الخصم التقدى المقرر نتيجة هذا السداد.

٦- فى ١٩٩٩/١/٢٥ سددت شركة شاهر باقى المستحق عليها نتيجة عملية الشراء  
الخاصة بىوم ١٩٩٩/١/٨.

المطلوب:

(أ) تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية بشركة شاهر وشركة سامر بافتراض أن  
كل منهما يستخدم نظام الجرد المستمر، وبافتراض أن سعر البيع يمثل ٢٢٠٠  
من التكلفة فى شركة سامر.

(ب) تسجيل العمليات فى دفاتر هاتين المنشأتين بافتراض أنهما يستخدمان نظام  
الجرد الدورى.

التطبيق السادس: يستخدم المركز التجارى السكندرى نظام المخزون الدورى، وبغفل  
حساباته سنوياً فى نهاية شهر يونيو، وفيمايلى العمليات التى قام بها المركز خلال شهر  
مايو سنة ١٩٩٩

١- فى ١ مايو اشترى المركز بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه من شركة  
شادى بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ يوم.

٢- فى ٢ مايو سدد نقداً تكاليف نقل البضاعة المشتراة من شركة شادى، وقد بلغت  
تلك التكاليف ٤٠٠ جنيه.

٣- فى ٣ مايو باع المركز نقداً بضاعة بمبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه.

٤- فى ٦ مايو اشترى المركز بعض الأثاث والتركيبات لإستخدامه فى أعمال المنشأة  
بمبلغ ٣٧٠٠ جنيه بشروط صافى ٣٠ يوم.

٥- فى ٩ مايو باع المركز على الحساب بضاعة لشركة حمدى بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه  
بشروط صافى ٣٠ يوم، والبضاعة مبيعة تسليم محل البائع.

٦- فى ١٠ مايو سدد المركز نقداً مبلغ ١٠٠ جنيه مصروفات نقل لشحن البضاعة  
المباعة فى اليوم السابق لشركة حمدى.

٧- فى ١١ مايو اشترى المركز بضاعة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً.

٨- فى ١٢ مايو رد المركز بعض المعدات المشتراة يوم ٦ مايو نظراً لوجود بعض العيوب  
بها وتبلغ قيمة تلك المعدات المردودة ١٢٠٠ جنيه.



## ===== الفصل الثامن : فى معالجة عمليات البيع والشراء فى المنشآت التجارية =====

٩- فى ١٦ مايو باع المركز بضاعة على الحساب لشركة سعيد بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ يوم.

١٠- فى ١٧ مايو منح سماح فى سعر البيع للبضاعة المباعة للعميل سعيد، وتبلغ قيمة هذه المسموحات ٣٠٠ جنيه.

١١- فى ٢٦ مايو سدد العميل سعيد الرصيد المستحق عليه.

١٢- فى ٢٨ مايو سدد المركز المستحق عليه مقابل شراء الأثاث والمعدات.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية العامة للمركز التجارى السكندرى.

التطبيق السابع: فيما يلى العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين خلال شهر سبتمبر ١٩٩٩ (الشهر الأول من تكوينها).

١- فى ٩/١ بلغ رأس مال المنشأة ٣٠٠٠٠٠ جنيه قدمه صاحب المنشأة على النحو التالى ٥٠٠٠٠ جنيه بضاعة، ١٠٠٠٠٠ جنيه أراضى، ٦٠٠٠٠ جنيه مباني، ٧٠٠٠٠ جنيه نقداً، ٢٠٠٠٠ جنيه أثاث.

٢- فى ٩/٢ قامت المنشأة بشراء بضاعة على الحساب من منشأة الزهور بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ يوم، والبضاعة مشتراة تسليم محل المشتري.

٣- فى ٩/٣ اشترت المنشأة نقداً بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه من منشأة السعادة، وبلغت تكاليف النقل الخاصة بها ٥٠٠ جنيه سددت نقداً.

٤- فى ٩/٤ ردت المنشأة بضاعة من المشترة يوم ٩/٢ بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات، كما حصلت على سماح عن تلك البضاعة تبلغ قيمتها ٥٠٠ جنيه.

٥- فى ٩/٥ ردت المنشأة جزء من البضاعة المشترة يوم ٩/٣ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، وحصلت أيضاً على سماح قدره ١٠٠٠ جنيه من قيمة تلك البضاعة، وقد تم تحصيل قيمة المردودات والمسموحات.

- ٦- فى ٩/٦ باعت المنشأة بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه على الحساب لشركة شاهين التجارية بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ يوم، وتبلغ تكلفة شراء البضاعة المباعة ٢٥٠٠٠ جنيه.
- ٧- فى ٩/٨ اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من شركة العندور بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠ يوم، والبضاعة مشتراة تسليم محل البائع.
- ٨- فى ٩/٩ حصلت المنشأة على أسعار خصم بتكاليف النقل الخاصة بالبضاعة المشتراة يوم ٩/٨، والتي سددتها المورد نيابة عنها وتبلغ قيمتها ١٠٠٠ جنيه.
- ٩- فى ٩/١٠ سددت المنشأة تكاليف النقل الخاصة بالبضاعة المشتراة يو ٩/٨.
- ١٠- فى ٩/١١ سددت المنشأة المستحق لمحات الزهور.
- ١١- فى ٩/١٢ ردت شركة شاهين التجارية جزء من البضاعة المباعة إليها يوم ٩/٦، وبلغت قيمتها البيعية ٤٠٠٠ جنيه، وتكلفتها ٢٥٠٠ جنيه. كما منحت المنشأة سماح على باقى تلك المبيعات بلغت قيمته ١٠٠٠ جنيه.
- ١٢- فى ٩/١٥ سددت شركة شاهين التجارية قيمة الرصيد المستحق عليها مقابل البضاعة المشتراة يو ٩/٦.
- ١٣- فى ٩/١٦ باعت المنشأة نقداً بضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تكلفتها ٤٠٠٠٠ جنيه.
- ١٤- فى ٩/١٧ رد بعض العملاء جزء من البضاعة المباعة اليهم يوم ٩/١٦ بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه.
- ١٥- فى ٩/١٨ قامت المنشأة بشراء بضاعة على الحساب من شركة شهاب التجارية بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، وحصلت على خصم كمية ١٠٪، والبضاعة مشتراة تسليم محل المشترى بشروط ٥/٤ - صافى ٣٠ يوم.
- ١٦- فى ٩/٢١ ردت المنشأة جزء من البضاعة المشتراة يوم ٩/١٨ تبلغ قيمتها بعد الخصم ٣٠٠٠ جنيه، وحصلت على سماح قدره ١٠٠٠ جنيه.
- ١٧- فى ٩/٢٢ سددت المنشأة نصف المستحق عليها مقابل البضاعة المشتراة يوم ٩/١٨.

## ===== الفصل الثامن : فى معالجة عمليات البيع والشراء فى المنشآت التجارية =====

١٨- فى ٩/٢٥ باعت المنشأة لشركة عماد وعصام بضاعة بمبلغ ١٧١٠٠٠ جنيه تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه نصفها نقداً والنصف الآخر على الحساب بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠ يوم، والبضاعة بمائة تسليم محل المشتري، وبلغت تكاليف النقل الخاصة بها ٢٠٠٠ جنيه.

١٩- فى ٩/٣٠ سددت المنشأة المصاريف التالية:

٥٠٠٠ جنيه مصاريف دعاية وإعلان (وهناك مصاريف دعاية مستحقة قدرها ١٠٠٠٠ جنيه)، ٦٠٠٠ جنيه مرتبات موزعين، ٤٠٠٠ جنيه مصاريف عمومية متنوعة، ٣٠٠٠ جنيه مصاريف تأمين، ٢٠٠٠ جنيه تليفونات وتلكسات وخلافة.

٢٠- يبلغ إهلاك الأثاث ٢٦ سنوياً وإهلاك المباني ٢٣ ويحسب لإهلاك شهرياً  
المطلوب:

١- إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة بفرض أن المنشأة تستخدم نظام المخزون المستمر.

٢- تحديد مجمل الربح وصافى الربح عن شهر سبتمبر ١٩٩٩.

٣- إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة بإفتراض أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى.

٤- تحديد تكلفة البضاعة المباعة باستخدام أسلوب الجرد الدورى، وتحديد مجمل الربح بإفتراض أن مخزون آخر المدة يعادل الرصيد الدفترى الذى نصل إليه من المطلوب الأول

التطبيق الثامن: فيما يلى بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من دفاتر منشأة حسام وياسر فى نهاية سنة ١٩٩٩.

٢٥٠٠٠٠ جنيه أراضى، ٣٠٠٠٠٠ جنيه مباني، ٢٠٠٠٠٠ جنيه سيارات توزيع البضاعة، ٤٠٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٧٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة أول المدة، ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٣٤٠٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه نقل للداخل، ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه

موردين، ١٢٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ٧٠٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات ،  
١٦٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب على المشتريات، ١٥٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى  
مفقود، ١٠٠٠٠٠ جنيه أثاث وتركيبات معارض، ٥٠٠٠٠ جنيه مصاريف ييعة  
مستحقة، ١٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أوراق دفع ، ٢٥٠٠٠٠ جنيه  
مجمع إهلاك مباني، ٣٠٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك سيارات، ٤٠٠٠٠٠ جنيه عملات  
مكتسبة ، ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ٢٤٠٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات، ١٦٠٠٠٠٠ جنيه  
مسموحات مبيعات، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مسموح به.

فاذا علمت أن هناك بعض البضاعة قد تعرضت للتلف أثناء العام تبلغ قيمتها  
٥٠٠٠٠ جنيه، وأن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى، وأن قيمة مخزون آخر المدة تبلغ  
٥٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إعداد حساب المتاجرة لهذه المنشأة فى صورة مقبولة، وتحديد نسبة  
مجمل الربح.

التطبيق التاسع: فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة الخاص  
بمنشأة الياسمين التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

١٥٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٥٠٠٠٠ جنيه نقدية بالبنك، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض،  
٣٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٢٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة أول المدة، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه أراضي،  
٨٠٠٠٠٠ جنيه مباني، ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه أثاث، ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه سيارات توزيع،  
١٥٠٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات، ٥٠٠٠٠٠ جنيه مسموحات  
مبيعات، ١٥٠٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مسموح به، ٧٠٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٥٠٠٠٠٠  
جنيه تكاليف نقل للدخل، ٧٥٠٠٠٠ جنيه، مردودات مشتريات، ٢٥٠٠٠٠ جنيه  
مسموحات مشتريات ، ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب، ٧٠٠٠٠٠ جنيه خصم  
نقدى مفقود، ٣٠٠٠٠٠ جنيه مصاريف بيع وتوزيع، ٥٠٠٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان،  
٦٠٠٠٠٠ جنيه مصاريف إدارية، ٤٠٠٠٠٠ جنيه مصاريف عمومية، ١٠٠٠٠٠ جنيه،  
إيجارات مكتسبة، ٤٠٠٠٠٠ جنيه إيرادات متنوعة.

فاذا علمت أن مخزون آخر المدة من البضاعة قيمته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه على أساس  
التكلفة و ١٥٠٠٠٠٠ جنيه على أساس سعر السوق.

### المطلوب:

إعداد حساب المتاجرة عن سنة ١٩٩٩ فى صورة تقرير (قائمة توضح تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وتحديد نسبة مجمل الربح).

التمرين العاشر: فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى دفاتر منشأة البيلى فى  
١٩٩٩/١٢/٣١

٥٠٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ١٠٠٠٠ جنيه إيجارات مكتسبة،  
٢٠٠٠٠٠ جنيه مخزون بضاعة، ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٤٠٠٠٠٠٠٠ جنيه مبيعات،  
٢٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل للداخل، ٥٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ٣٠٠٠٠ جنيه  
مسموحات مشتريات، ٤٠٠٠٠ جنيه مهمات مكتبية، ٣٠٠٠٠ جنيه مصاريف بيعية،  
٢٠٠٠٠ جنيه عمولة مبيعات، ٤٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب، ٨٠٠٠٠ جنيه  
خصم نقدى مسموح به، ١٢٠٠٠٠ جنيه مردودات ومسموحات مبيعات.

فاذا علمت أن مخزون آخر المدة يبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه صور حساب المتاجرة فى  
١٩٩٩/١٢/٣١، وقم بإجراء القيود اللازمة لحساب تكلفة البضاعة المباعة.

التمرين الحادى عشر: فيما يلى بعض أرصدة ميزان المراجعة لمنشأة الياسمين  
فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

٣٩٠٠٠٠٠ مبيعات، ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٣٠٠٠٠ جنيه، ١٢٠٠٠٠ جنيه  
مردودات مبيعات، ٣٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ٢٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل  
للخارج، ٦٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات، ٧٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب،  
٣٠٠٠٠٠ مخزون أول المدة. تكاليف نقل للداخل، ٥٠٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات،  
٦٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مفقود، ٤٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مسموح به، ٤٠٠٠٠٠  
جنيه مخزون آخر المدة، ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه عمولة المبيعات.

### المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات تكلفة البضاعة المباعة، وتصوير حساب المتاجرة  
فى صورة توضح تلك التكلفة وتحديد نسبة مجمل الربح.

التطبيق الثاني عشر: (أ) فيمابلى بعض أرصدة ميزان المراجعة فى ١٢/٣١ /

١٩٩٩ المنشأة الياسمين.

دائن	مدين	
١٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	المبيعات والمشتريات
٢٠٠٠	٤٠٠٠	خصم نقدى
٩٠٠٠	٥٠٠٠	مردودات ومسموحات
	١٠٠٠	مصاريف نقل للداخل
	١٥٠٠	مصاريف نقل للخارج
	١٥٠٠٠	مخزون
	١٨٠٠٠	مصاريف بيعية
	٤٠٠٠٠	سهارت توزيع

فاذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى، وأن مخزون آخر المدة ٥٠٠٠ جنيه وفقاً للجرد الفعلى.

المطلوب: تصوير حساب المتاجرة بصورة مقبولة وإعداد القيود اللازمة لإثبات تكلفة البضاعة المباعة.

(ب) فيمابلى بعض أرصدة ميزان المراجعة فى ١٢/٣١ /١٩٩٩.

دائن	مدين	
٢٠٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠	المشتريات والمبيعات
٥٠٠٠	٨٠٠٠	خصم نقدى
٣٠٠٠	٢٠٠٠	مردودات
١٥٠٠	٥٠٠٠	مسموحات
	٤٠٠٠	خصم نقدى مفقود
	٥٠٠	مصاريف نقل للداخل
	٢٠٠٠	مصاريف نقل للخارج
	٥٠٠٠	مخزون
	٣٠٠٠	مصاريف بيعية
	٢٠٠٠٠	عمولة بيع

## ===== الفصل الثامن : فى معالجة عمليات البيع والشراء فى المنشآت التجارية =====

فاذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى، وأن مخزون آخر المدة ١٠٠٠٠ جنيه وفقاً للجرد الفعلى.

المطلوب:

إعداد قائمة المتاجرة وتحديد مجمل الربح وإعداد القيود اللازمة لحساب وإثبات تكلفة البضاعة المباعة.

**التطبيق الثالث عشر:** فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين التجارية خلال شهر ابريل ١٩٩٩.

١- فى ١٩٩٩/١/١ اشترت المنشأة فى ١٩٩٩/١/١ بضاعة على الحساب من منشأة الزهور بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ ص ٣٠ تسليم محل البائع، وبلغت مصاريف نقل تلك البضاعة ١٠٠٠ جنيه سددها منشأة أيمن نقداً.

٢- فى يوم ١٩٩٩/١/٢ باعت المنشأة بضاعة إلى شركة العبر بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣ - ص ٢٠ تسليم محل البائع، وقامت شركة الفل بسداد مصاريف النقل التى بلغت ٢٥٠٠ جنيه.

٣- فى يوم ١٩٩٩/١/٥ سددت المنشأة نصف المستحق لشركة الزهور، وحصلت على الخصم المقرر.

٤- فى ١٩٩٩/١/٦ سددت شركة الفل نصف المستحق عليها.

٥- فى ١٩٩٩/١/٢٠ سددت المنشأة باقى المستحق عليها لشركة الزهور.

٦- فى ١٩٩٩/١/٢٥ اشترت المنشأة آلة لإستخدامها فى العمل والإنتاج بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ ص ٣٠ وسددت المستحق عليها من هذا الشراء فى نفس اليوم.

٧- فى ١٩٩٩/١/٢٩ سددت شركة الفل باقى المستحق عليها.

فاذا علمت أن منشأة الياسمين تستخدم نظام الجرد الدورى.

المطلوب قيرد اليومية العامة اللازمة فى دفاتر منشأة أيمن.

التطبيق الرابع عشر: فيمايلي بعض العمليات التي قامت بها منشأة ياسر التجارية.

١- اشترت المنشأة في ٩٩/٣/١ بضاعة على الحساب من محلات حسام بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ ص ٣٣٠ تسليم محل البيع، وتم سداد ٥٠٠٠ جنيه مصاريف نقل تلك البضاعة.

٢- ردت المنشأة في ٩٩٩/٣/٥ إلى محلات حسام بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات، وحصلت على سماح على باقى البضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

٣- في ٩٩٩/٣/٨ سددت المنشأة إلى محلات حسام جزء من مشتريات يوم ٩٩٩/٣/١ قيمته ١٠٠٠٠ جنيه.

٤- في ٩٩٩/٣/١٥ سددت المنشأة إلى محلات حسام جزء من مشتريات يوم ٩٩٩/٣/١ قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه.

٥- باعت المنشأة في ٩٩٩/٣/١٦ بضاعة تكلفتها ٢٠٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه إلى شركة الياسمين بشروط ٧/٣ - ص ٢٠ تسليم محل المشتري وبلغت تكلفة نقلها ٥٠٠٠ جنيه.

٦- ردت شركة النجاح في ٩٩٩/٣/١٨ بضاعة تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه، وحصلت على سماح على باقى البضاعة المباعة قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه.

٧- في ٩٩٩/٣/٢٥ سددت شركة الياسمين المستحق عليها .

فاذا علمت أن منشأة ياسر تستخدم نظام الجرد المستمر.

المطلوب:

قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في دفاتر منشأة ياسر.



## الفصل التاسع

في

### المعالجة المحاسبية لعمليات الأوراق التجارية

#### ١ - مقدمة

يطلق اصطلاح الأوراق التجارية على مجموعة من وسائل الدفع، هي مثابة أوراق ذات أركان معينة وغير معلقة على شرط. وفي هذه الأوراق يتعهد المدين أو يقبل دفع مبلغ عند الاضطلاع أو عند الطلب في ميعاد يحدد في الورقة. وقد يكون تعهد المدين للدائن نفسه أو لأى شخص اخر تكون الورقة التجارية في حيازة في تاريخ الاستحقاق.

ويجب أن تستوفى الأوراق الأوراق التجارية مجموعة من الشروط والأركان القانونية التى نص عليها القانون التجارى، وذلك حتى تكتسب الصفة التجارية. وإذا لم تتحقق هذه الأركان فإن الورقة تفقد صفتها التجارية، وتعتبر ورقة مدنية يسرى عليها القانون المدنى فى هذه الحالة. وطالما تتوافر فى الورقة التجارية الشروط والأركان التى نص عليها القانون التجارى فانه يمكن الحصول على قيمتها فى الحال وذلك عن طريق قطعها أو خصمها لدى أحد البنوك أو تظهيرها للغير، وذلك بشرط أن يكون المدين فى الورقة متمتعاً بمركز مالى سليم وقادراً على الوفاء بها فى تاريخ الاستحقاق.

ولا يوجد معيار محاسبى مصرى أو معيار محاسبى دولى يتناول موضوع  
المعالجة المحاسبية لعمليات الأوراق التجارية حتى الآن.

#### ٢ - أنواع الأوراق التجارية:

يطلق اصطلاح الأوراق التجارية على الأنواع الثلاثة التالية من الأوراق:

(أ) الشيك (ب) الكمبيالة (ج) السند الأذنى.

وستعرض فيما يلى لكل نوع من أنواع الأوراق:

## ٢-١- الشيك:

الشيك هو أمر كتابي غير مشروط من شخص له حساب جارى فى بنك معين، يأمر فيه البنك المذكور بأن يدفع بمجرد الاطلاع مبلغ معين من المال لشخص معين أو لأمره هو أول لحامله. وينبغى أن يتوافر فى الشيك أربعة أركان رئيسية هى:

١- تاريخ تحرير الشيك ويكتب عادة بحروف والأرقام، ويلاحظ أن الشيك الذى يحمل تاريخاً لاحقاً تسوى عليه الأحكام الخاصة بالكمبيالات.

٢- أسم المستفيد، وهو عادة دائن صاحب ، وقد يصدر الشيك بدون أسم المستفيد، وفى هذه الحالة يكون شيكا لحامله.

٣- مبلغ الشيك، وينبغى كتابته بالأرقام والحروف.

٤- توقيع الساحب وهو التوقيع الذى يحتفظ به البنك لصاحب الحساب الجارى. ويعتبر الشيك أداة وفاء محل الانتقال المادى للتقديتة مما يساعد على حمايتها وعدم تعرضها لمخاطر السرقة والضياع. وتجدر الإشارة إلى أن الشيك قد يكون ورقة مدنية، وذلك اذا كان المتعاملين غير تجارى أو فى حالة ما اذا كان موضوع التعامل غير تجارى. ويلاحظ أن المتعاملين فى حالة الشيكات ثلاثة، هم الساحب والمستفيد والمسحوب عليه، وهو البنك المودع لديه أموال الساحب، ونعرض فيما يلى نموذجاً لأخذ الشيكات.

البنك الاهلي المصري	
تاريخ:	رقم مسلسل: <input type="text"/>
مكتب:	ذمعة: <input type="text"/>
رقم الحساب:	رقم مسلسل: <input type="text"/>
أدفعوا لأمر:	الاسم: <input type="text"/>
مبلغ وقدره:	أو لحامله: تاريخ: <input type="text"/>
	لأمر: <input type="text"/>
مليم جنيه	
التوقيع	

## ٢-ب- الكمبيالة:

الكمبيالة هي أمر كتابي غير معلق على شرط موجه من شخص (الدائن) إلى شخص آخر (المدين) بأن يدفع مبلغاً معيناً محدد أو عند الطلب. وذلك لشخص معين أو لحامله. ومن هذا التعريف يتضح أن أطراف الكمبيالة ثلاثة هم: الساحب، والمسحوب عليه، والمستفيد، وقد يكون المستفيد هو الساحب نفسه في بعض الحالات. ونعرض فيما يلي للأركان الرئيسية للكمبيالة:

- ١- تاريخ تحريرها.
- ٢- تاريخ استحقاقها.
- ٣- أسم المستفيد وعنوانه.
- ٤- مبلغ الكمبيالة بالأرقام والحروف.
- ٥- مقابل الوفاء ونوعه (ضرورة النص على وصول القيمة بضاعة أو نقود أو أصول).
- ٦- أسم المسحوب عليه وعنوانه.
- ٧- توقيع المسحوب عليه بقبول الكمبيالة وتاريخ القبول.
- ٨- توقيه الساحب وعنوانه.

وتجدر الإشارة إلى أن الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع لأحكام القانون التجارى بصرف النظر عن أشخاص المتعاملين فيها. وتنعكس أهمية ذكر مقابل الوفاء في إثبات عدم صورية العملية موضوع التعامل. ونعرض فيما يلي نموذجاً لكمبيالة:

(تاريخ تحرير الكمبيالة)	الاسكندرية في :
(المسحوب عليه)	إلى السيد/
(أو لحامله)	ادفعوا لأمر السيد
مبلغ	والقيمة وصلتها
توقيع (الساحب)	مقبول
توقيع (المسحوب عليه)	توقيع (المسحوب عليه)

## ٢-ج- السند الأذنى:

السند الأذنى هو تعهد كتابي غير معلق على شرط صادر من شخص معين (المدين) إلى شخص آخر (الدائن) بأن يدفع له مبلغاً من المال عند الطلب أو في تاريخ معين. ويلاحظ أن أشخاص السند الأذنى أثنان هما محرر السند (أو المسحوب عليه) والدائن وهو المستفيد، ويختلف السند الأذنى عن الكمبيالة في أنه ليس أمر صادراً من الساحب يجب أن يقبل من المسحوب عليه، إنما هو متعهد من المدين. ونعرض فيما يلي لأركان السند الأذنى:

١- تاريخ تحريره.

٢- تاريخ استحقاقه.

٣- أسم المستفيد وعنوانه (الدائن).

٤- المبلغ بالأرقام والحروف.

٥- مقابل الوفاء.

٦- توقيع المسحوب عليه وعنوانه.

الاسكندرية في : تاريخ تحرير السند المبلغ	
بعد انقضاء شهر من تاريخه	
الدائن	اتعهد بأن أدفع لأمر السيد /
مبلغ	
والقيمة وصلتها	
توقيع (المدين)	

وبعد هذا الاستعراض السريع لأنواع الأوراق التجارية وأركانها سنعرض في الجزء التالي من هذا الفصل للمعالجة المحاسبية لتلك الأوراق وكيفية أثباتها وتحويلها إلى الحسابات المختلفة. وسنبداً أولاً بمعالجة الشيكات ثم نتقل بعد ذلك لمعالجة الكمبيالات والسندات الأذنية نظراً لأن معالجتها المحاسبية واحدة.

### ٣- المعالجة المحاسبية للشيكات:

تنقسم الشيكات من وجهة نظر أى منشأة إلى شيكات صادرة منها سداداً لبعض المستحقات عليها أو ثمناً لبعض المشتريات أو الأصول، وشيكات واردة إليها لبعض مستحقاتها. وستتناول كل من هذين النوعين من الشيكات فيما يلي:

٣-١- الشيكات الصادرة:

تسحب المنشأة شيكات على حسابها الجارى أما لحصول على نقدية لايداعها صندوق المنشأة، أو لسداد بعض حسابات الدائنين أو تسديدا لثمن بعض الأصول. وتتوقف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة على حجم المنشأة، ومدى اعتمادها على اليوميات المساعدة فى النظام المحاسبى. فإذا كانت المنشأة صغيرة الحجم ولا تستخدم نظام اليوميات المساعدة فان الشيكات الصادرة تسجل مباشرة فى دفتر اليومية وسترحل منها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ. وسيكون الطرق الدائن بالنسبة للشيكات الصادرة هو حساب البنك نظراً لأن هذا الحساب يمثل أحد أصول المنشأة والتي نقصت نتيجة لسحب البنك، أما الطرف المدين فى هذه العملية فيتوقف على الغرض الذى من أجله تم سحب الشيك. فإذا كان الغرض هو سداد حساب أحد الدائنين فسيكون حساب هذا الدائن هو الطرف المدين للقيد، أما إذا كان الغرض هو سداد ثمن شراء الأصول فسيكون الطرف المدين هو حساب الأصل. أما إذا كان الغرض من سحب الشيك هو الحصول على نقدية لايداعها خزينة المنشأة فسيكون الطرف المدين هو حساب نقدية بالخزينة أو الصندوق.

أما بالنسبة للمنشآت الكبيرة التى تستخدم نظام اليوميات المساعدة على نحو ما سنرى فى الفصل القادم من هذا الكتاب فان الشيكات الصادرة سيتم إثباتها بسجل المدفوعات النقدية، وذلك تمهيداً لترحيلها إجمالاً فى نهاية الشهر ضمن القيد المركز الخاص بيومية المدفوعات.

### ٣-ب- الشيكات الواردة:

وترد الشيكات للمنشأة أما سداداً لبعض مبيعاتها أو سداداً لبعض الإيرادات الأخرى. وتتوقف المعالجة المحاسبية للشيكات الواردة على وجود حساب جارى للمنشأة بالبنك من عدمه.

ففى الحالات التى لا تحتفظ فيها المنشأة بحساب جارى لدى أحد البنوك، ستقوم بتحصيل الشيكات الواردة إليها نقداً وإيداعها خزينة المنشأة، أو ربما قامت بتظهير تلك الشيكات إلى بعض الدائنين أو الموردين سداداً لمستحققاتهم. وتظهر القيود المحاسبية على الصورة التالية:

#### ١- فى حالة تحصيل الشيكات نقداً:

(أ) عند استلام الشيك:

من حـ/ الشيكات بالخزينة تحت التحصيل  
إلى حـ/ المبيعات أو الإيرادات أو العملاء  
البيات الحصول على الشيك قبل إيداعه بالخزينة

(ب) عند تحصيل الشيك:

من حـ/ نقدية الخزينة  
إلى حـ/ شيكات بالخزينة تحت التحصيل  
البيات تحصيل الشيك

#### ٢- فى حالة تحويل الشيك إلى شخص آخر سداداً لمستحققاته:

من حـ/ شيكات بالخزينة تحت التحصيل  
إلى حـ/ المبيعات أو الإيرادات أو العملاء  
البيات الحصول على الشيك وإيداعه الخزينة تمهيداً لتحصيله

من حـ/ الموردين (المحول إليه)  
إلى حـ/ شيكات بالخزينة تحت التحصيل  
البيات تحويل الشيك تحت التحصيل

أما فى الحالات التى تحتفظ بها المنشأة بحساب جارى لدى أحد البنوك فترسل الشيكات إلى البنك مباشرة لتحصيلها، وفى هذه الحالة يتم إثباتها بجعل حساب النقدية بالبنك مدينياً بها مباشرة كما يتضح من القيد التالى:

من حـ/ النقدية بالبنك  
إلى حـ/ المبيعات أو الإيرادات أو العملاء  
البيات تحويل الشيك للبنك

وقد ترى بعض المنشآت توسط حساب شيكات تحت التحصيل وذلك حتى يرد من البنك اشعاراً يفيد تحصيل هذه الشيكات، وبمقتضى هذا الإشعار يتم أقفال هذا الحساب الوسيط، وذلك على النحو التالى:

(أ) عند إرسال الشيك إلى البنك :

من حـ/ شيكات تحت التحصيل  
إلى حـ/ المبيعات أو الإيرادات أو العملاء  
الاثبات الحصول على الشيك

(ب) عند ورود إخطار من البنك يفيد تحصيل الشيك:

من حـ/ النقدية بالبنك

إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل  
اثبات تحصيل قيمة الشيك

وجدير بالذكر أن رصيد حساب شيكات تحت التحصيل سيمثل الشيكات المرسلة إلى البنك لتحصيلها والتي لم يرد عنها اشعارات اضافة. ويعتبر هذا الحساب أحد حسابات الأصول قصيرة الأجل.

ويلاحظ أنه فى حالة رفض سداد قيمة الشيك لأى سبب من الأسباب فإنه سيتم اجراء قيد عكسى لقيد اثبات تحصيل الشيك، فاذا كانت المنشأة ترى عدم توسط حساب شيكات تحت التحصيل فان اثبات رفض الشيك سيكون على الصورة التالية: من حـ/ العملاء

إلى حـ/ نقدية بالبنك  
الاثبات رفض المسحوب عليه سداد قيمة الشيك

أما فى الحالات التى يستخلم فيها حساب شيكات تحت التحصيل فسيكون قيد الرفض على النحو التالى:

من حـ/ العملاء  
إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل  
اثبات رفض المسحوب عليه سداد قيمة الشيك

وأخيراً فإنه فى حالة المنشآت التى تستخدم نظام اليوميات المساعدة فان الشيكات تسجل فى يومية المقبوضات وذلك تمهيداً لترحيلها إجمالاً إلى الحسابات الخاصة بها وذلك على نحو ما سترى فيما بعد

٤- المعالجة المحاسبية للكمبيالات والسندات الأذنية:

لا تختلف القيود المتعلقة بمعالجة الكمبيالة والسند الأذنى، وتعتبر الكمبيالة أو السند الأذنى ورقة قبض من وجهة نظر الدائن أى الساحب المستفيد لأنها الوسيلة التى سيتمكن بها من قبض مستحقاته، كما تعتبر نفس الكمبيالة أو السند الأذنى ورقة دفع من وجهة نظر المدين أى المسحوب عليه وبناء عليه سنجد فى دفاتر المنشأة حسابين:

- ١- حساب أوراق القبض وذلك بالنسبة للكمبيالات والسندات التى تكون فيها المنشأة مستفيداً، ويعتبر هذا الحساب من حسابات الأصول
- ٢- حساب أوراق الدفع، وذلك بالنسبة للكمبيالات والسندات الأذنية التى تكون المنشأة فيها مدينة أى مسحوباً عليها. ويعتبر هذا الحساب أحد حسابات الالتزامات.

وسنقوم بمعالجة أوراق القبض أولاً ثم بعد ذلك نعرض لأوراق الدفع

#### ٤-١- معالجة أوراق القبض:

يعتبر حساب أوراق القبض مدينياً بطبيعته، وذلك لأن هذا الحساب ينشأ عندما تحصل المنشأة على كمبيالة أو سند أذنى سداداً لبعض الحسابات المدينة السابق فتحها باسم العميل. أن عملية الحصول على ورقة تجارية هى بمثابة تحويل الدين الشخصى المستحق على العميل إلى دين غير شخصى ثابت بورقة تجارية، أى أنها عملية تغير فى هيكل أصول المنشأة، فبدلاً من أن تملك أصل يسمى حساب العميل، سيتحول هذا الأصل إلى أصل من نوع آخر هو حساب أوراق القبض.

وسنوضح فيما يلى المعالجة المحاسبية لعملية الحصول على الأوراق التجارية على أن نعرض بعد ذلك لكيفية التصرف فى تلك الأوراق وكيفية معالجه حالات التصرف المختلفة من الناحية المحاسبية. وبعد معالجة عمليات التصرف فى الأوراق التجارية سنتنقل إلى معالجة تحصيل قيمة الأوراق التجارية فى ميعاد استحقاقها أو رفض السداد حينما يحل تاريخ الاستحقاق، وسنبين كيفية معالجة حالات السداد أو الرفض طبقاً للمكان الذى توجد فيه الورقة التجارية (نتيجة



## ===== الفصل التاسع : المعالجة المحاسبية لعمليات الأوراق التجارية =====

عمليات التصرف فيها) وأخيراً سنعرض للمعالجة المحاسبية لعمليات تجديد الأوراق التجارية.

### ٤-١- معالجة الحصول على أوراق القبض:

نتيجة للعرض السابق يتضح أن فتح حساب أوراق القبض في دفاتر المنشأة يتطلب أن يكون هناك عمليات مالية تمت بين المنشأة وأحد عملائها، ترتب على هذه العمليات مديونية هذا العميل. ثم الحصول على ورقة قبض سداد لهذه المديونية، وذلك على النحو الوارد في المثال التالي:

- ١- في ١٠/١١/١٩٩٩ باعت المنشأة إلى العميل حسام بضائع بمبلغ ٥٠٠ جنيه.
  - ٢- في نفس اليوم سحبت المنشأة كمبيالة على العميل محمد فورا.
- في هذه الحالة تكون القيود الخاصة بالثبات العمليات السابقة على الصورة التالية:

٩٩/١٠/١٠	من حـ/ العملاء (العميل حسام) إلى حـ/ المبيعات	٥٠٠	٥٠٠
	الاثبات مبيعاتنا إلى العميل حسام بفاتورة رقم ....		
٩٩/١٠/١٠	من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ العملاء (العميل حسام)	٥٠٠	٥٠٠
	الاثبات سحب كمبيالة على العميل حسام سدادا لحسابه.		

ويتم ترحيل العمليات السابقة إلى الحسابات الخاصة بها على الصورة التالية:

### حـ/ العملاء (العميل حسام)

٩٩/١٠/١٠	من حـ/ أوراق القبض	٥٠٠	٩٩/١٠/١٠	إلى حـ/ المبيعات	٥٠٠
		٥٠٠			٥٠٠

### حـ/ أوراق القبض

٩٩/١٠/١٠	رصيد	٥٠٠	٩٩/١٠/١٠	إلى حـ/ العميل (حسام)	٥٠٠
		٥٠٠			٥٠٠

وجدير بالذكر أنه اذا كان فى الورقة التجارية نص يقضى باضافة فائدة على قيمة الورقة فان القيد يظهر على الصورة التالية وبافتراض أن معدل الفائدة ١٢ ٪ سنوياً<sup>(٥)</sup>

٩٩/١٠/١٠	من حـ/ العمل حمام إلى مذكورين حـ/ المبيعات حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية البات قيمة المبيعات والفوائد	٥٠٥	٥٠٠	٥
----------	---	-----	-----	---

ثم بعد ذلك يجعل حساب أوراق القبض مدينا بمبلغ ٥٠٥ جنيه وحساب العمل حسام دائن على أن يحول حساب الفوائد غير المكتسبة فى نهاية الشهر إلى حساب الفوائد المكتسبة حتى يتحقق القياس السليم على نحو ماسنرى بالتفصيل فيما بعد.

ويرى بعض الكتاب أنه ينبغي استخدام المعالجة السابقة سواء كان هناك نص صريح على اضافة فوائد على قيمة الورقة التجارية أم لا ، على أساس أنه حتى فى الحالات التى لا يوجد فيها نص صريح على اضافة فائدة فان سعر البيع يتضمن تلك الفائدة بطريقة ضمنية، وبالإضافة إلى ذلك فان تلك المعالجة تظهر الورقة بقيمتها الحالية عند الحصول عليها ذلك لان حساب الفوائد غير المكتسبة يعتبر بمثابة حساب تقييم للورقة التجارية، أى أن قيمتها ستظهر مطروحاً منها الفوائد غير المكتسبة عليها. وهذا ما يتفق مع المنطق الاقتصادى السليم فى قياس قيمة تلك الورقة حيث أن قيمتها الاسمية يكون لها دلالة بعد فترة معينة، أما عند الحصول عليها فانها لاتساوى أكثر من قيمتها الحالية. وسنعالج هذا الموضوع بالتفصيل فى الجزء الثانى من سلسلة المحاسبة المالية<sup>(٦)</sup>.

#### ٤-٢ كيفية التصرف فى أوراق القبض:

طالما أن الأوراق التجارية قابلة للتحويل من شخص إلى آخر، فإن المنشأة تستطيع القيام بالتصرفات التالية عليها:

(٥) الكميالة مستحقة بعد شهر وحسب الفائدة بمعدل ١٢ ٪ لمدة شهر.

(٦) دكتور أحمد نور، فى المحاسبة المالية - الجزء الثانى - اسكندرية ١٩٩٩.

- أ- الاحتفاظ بتلك الأوراق حتى يحل تاريخ الاستحقاق وتحصيلها.  
 ب- إرسال الورقة إلى البنك لتحصيلها نيابة عنها في تاريخ الاستحقاق:  
 ج- تحويل الورقة إلى أحد الموردين سداداً للمستحق له.  
 د- خصم الورقة لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها الحالية وذلك في حالة احتياج المنشأة إلى أموال نقدية.  
 هـ- تقديم الورقة للبنك كضمان للحصول على قرض.  
 وستوضح المعالجة المحاسبية لكل حالة من الحالات السابقة في الصفحات التالية:

أ- الاحتفاظ بالورقة حتى تاريخ الاستحقاق:

في هذه الحالة تظل ورقة القبض موجودة لدى المنشأة في محفظة أوراق القبض التي ينبغي أن يتطابق مجموع الأوراق الموجودة بها مع رصيد أوراق القبض بدفتر الأستاذ العام. وعندما يحضر المسحوب عليه إلى المنشأة في تاريخ الاستحقاق ويسدد الورقة يتم إجراء القيد التالي :

٥٠٠	٥٠٠	من حـ/ النقدية إلى حـ/ أوراق القبض البيات فقام الممول حمام بسداد الكمبيالة المستحقة عليه في تاريخ الاستحقاق.	٩٩/١١/١٠
-----	-----	---	----------

ومن الطبيعي أنه سيترتب على هذا القيد أن رصيد حساب أوراق القبض سينقص بقيمة الأوراق المحصلة.

٥٠٠	٥٠٠	من حـ/ أوراق القبض يرسم التحصيل إلى حـ/ أوراق القبض البيات إرسال الورقة للبنك لتحصيل	٩٩/١١/١٠
-----	-----	--	----------

ويعتبر حساب أوراق القبض يرسم التحصيل أصلاً من أصول المنشأة.

ب- عند ورود أشعار إضافة من البنك يفيد تحصيل الورقة:

٩٩/١١/١١	من حـ/ نقدية بالبنك إلى حـ/ أوراق قبض يرسم التحصيل إثبات مبيعاتنا إلى العميل حسام بفانورة رقم ....	٥٠٠	٥٠٠
٩٩/١١/١١	من حـ/ مصاريف تحصيل أوراق تجارية إلى حـ/ نقدية بالبنك إثبات مصاريف التحصيل	٥	٥

ويمكن إثبات القيدتين السابقين فى قيد واحد يظهر على الصورة التالية:

٩٩/١١/١١	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنك حـ/ مصاريف تحصيل أوراق تجارية إلى حـ/ أوراق قبض يرسم التحصيل إثبات تحصيل الورقة التجارية وكذا مصاريف التحصيل	٤٩٥ ٥	٥٠٠
----------	--	----------	-----

ج- تحويل الورقة التجارية:

سبق أن ذكرنا أن المنشأة تستطيع أن تتنازل عن ملكيتها للأوراق التجارية لأحد دائئيتها، وذلك عن طريق تظهير الورقة له سداداً لبعض مستحقاته. إلا أنه يلاحظ فى هذه الحالة أن المنشأة تظل ضامنة للمسحوب عليه ذلك لأنه يمكن للمحول إليه أن يرجع عليها فى حالة رفض المسحوب عليه سداد قيمة الكمبيالة وتسمى هذه المسئولة بالمسئولية العرضية.

ويتم إثبات تحويل الورقة التجارية فى دفتر اليومية على النحو التالى :

٩٩/١٠/١٥	من حـ/ المورد (المورد باسر) إلى حـ/ أوراق القبض إثبات تحويل الورقة التجارية المستلمة من العميل حسام إلى المورد حسام سداداً لبعض مستحقته	٥٠٠	٥٠٠
----------	--	-----	-----

وتظهر حسابات دفتر الأستاذ بعد التحويل على الصورة التالية:

ح/ أوراق القبض

٩٩/١٠/١٥	من ح/ المورد حسام	٩٩/١٠/١٥	إلى ح/ رصيد	٥٠٠
	٥٠٠			٥٠٠

ح/ الموردين (المورد حسام)

٩٩/١٠/١٥	رصيد	٩٩/١٠/١٥	إلى ح/ أوراق القبض	٥٠٠
	٧٥٠		دصيد	٢٥٠
	٧٥٠			٧٥٠

د- خصم (أو قطع أوراق القبض:

قد تكون المنشأة فى حاجة إلى أموال سائلة لتمويل نشاطها التجارى، مما يترتب عليه عدم استطاعتها الانتظار حتى حين تاريخ الاستحقاق وتحصيل ما فى حوزتها من أوراق تجارية. فى هذه الحالة يمكن للمنشأة أن تقوم ببيع الورقة التجارية للبنك والحصول على قيمتها الحالية، أى القيمة ناقصا الفوائد المستحقة للبنك من تاريخ الخصم حتى تاريخ الاستحقاق.

ولاشك أن البنوك التجارية تقدم خدمة جليلة للنشاط التجارى والصناعى عند قبولها خصم هذه الأوراق، ذلك لأنها توفر السيولة المطلوبة للمنشآت المختلفة، وفى نفس الوقت تحقق أرباحاً من هذه العملية. وغنى عن البيان أن البنوك لا تقبل إلا خصم الأوراق التجارية من الدرجة الأولى، وهى تلك الأوراق المسحوبة على أفراد يكون مركزهم المالى سليم ويتمتعون بسمعة طيبة فى ميدان النشاط التجارى والصناعى.

ويلاحظ أن خصم الورقة التجارية يترتب عليه انتقال ملكيتها للبنك، مع بقاء المنشأة مسئولة عند عدم قيام المسحوب عليه بسداد قيمتها فى تاريخ الاستحقاق، وتسمى هذه المسئولية بالمسئولية العرضية، وتظهر هذه المسئولية بالميزانية العمومية فى شكل مذكرة أو ملاحظة.

ويتم معالجة أوراق القبض المخصوصة محاسبياً على النحو التالى وذلك بافتراض خصم الورقة لدى البنك فى نفس يوم الحصول عليها، وذلك بمعدل خصم قدره ١٢ ٪ متوياً:

٩٩/١٠/١٠	من حـ/ نقدية بالبنك إلى حـ/ أوراق القبض إلإات خصم الورقة المقدمة من العميل حسام	٥٠٠	٥٠٠
٩٩/١٠/١٠	من حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية إلى حـ/ نقدية بالبنك إلإات مصاريف خصم الورقة.	٥	٥

ومن الطبعى أنه يمكن إثبات القيلدين السابقين فى قيد واحد على الصورة التالية:

٩٩/١٠/١٠	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنك حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية إلى حـ/ أوراق القبض إلإات خصم ورقة القبض وإلإات مصاريف الخصم	٤٩٥	٥٠٠
----------	---	-----	-----

وقد يرى البعض معالجة عملية خصم أوراق القبض عن طريق توسط حساب أوراق القبض برسم الخصم أو القطع وفى هذه الحالة تكون المعالجة المحاسبية على الصورة التالية:

(أ) عند إرسال الورقة للخصم:

٩٩/١٠/١٠	من حـ/ أوراق برسم الخصم إلى حـ/ أوراق القبض إلإات إرسال الورقة التجارية للخصم	٥٠٠	٥٠٠
----------	---	-----	-----

٢- عندما تتسلم المنشأة إشعار من البنك يفيد إضافة القيمة إلى حساب المنشأة الجارى:

٩٩/١٠/١٢	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنك حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية إلى حـ/ أوراق قبض إثبات إضافة قيمة أوراق القبض لحسابنا الجارى بمد استبعاد مصاريف الخصم	٥٠٠	٤٩٥ ٥
----------	--	-----	----------

وجدير بالذكر أن حساب أوراق القبض يرسم الخصم سيمثل الأوراق التجارية المرسلة للبنوك لخصمها والتي لم يرد عنها اشعارات تفيد الخصم.

كما أن حساب الخصم المستحق على الأوراق التجارية يعتبر مصروفاً يحول إلى حساب النتيجة إذا كان تاريخ استحقاق الورقة موضوع الخصم يحل قبل نهاية السنة المالية، ولكنه لا يعتبر كذلك إذا كان تاريخ استحقاق الورقة التجارية يمتد لأبعد من تاريخ نهاية السنة المالية، ونوضح هذه الفكرة باستخدام المثال التالى:

حصلت إحدى المنشآت على ورقة تجارية فى أول أكتوبر ١٩٩٩ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، ولم تتضمن الورقة لى نص على إضافة فوائد. ويجرى العمل بالمنشأة على إثبات الأوراق التجارية بقيمتها الاسمية، وقد خصمت المنشأة تلك الورقة، والتي تستحق بعد سنة من تاريخ الحصول عليها بسعر ١٢٪ سنوياً، فى هذه الحالة يظهر قيد الحصول عليها قيد الخصم على الصورة التالية:

٩٩/١٠/١	من حـ/ أوراق القبض • إلى حـ/ العميل إثبات الحصول على ورقة القبض	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٩٩/١٠/١	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنك حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية إلى حـ/ أوراق القبض إثبات خصم الورقة التجارية	١٠٠٠٠	٨٨٠٠ ١٢٠٠

\* سبق هذا القيد قيد اخر موداه جعل حساب العميل ملين وحساب المبيعات دائن بنفس المبلغ.

ويظهر حساب الخصم على الأوراق التجارية على الصورة التالية:

ح/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية

١٢٠٠	إلى ح/ أوراق القبض	٩٩/١٠/١
------	--------------------	---------

ويلاحظ ان مبلغ الخصم وقدره ١٢٠٠ جنيه مستحق عن الفترة من ١٩٩٩/١٠/١ حتى ٢٠٠٠/٩/٣٠، فإذا كانت السنة المالية للمنشأة تنتهى فى ١٩٩٩/١٢/٣١ فان ما يخص سنة ١٩٩٩ من هذا الخصم هو ٣٠٠ جنيه فقط (الخصم عن ربع سنة)، ويجرى فى نهاية تلك السنة قيد تسوية مؤداه تحويل حساب الخصم إلى حساب مصاريف الخصم على الصورة التالية:

٣٠٠	من ح/ مصاريف خصم أوراق تجارية	٩٩/١٢/٣١
٣٠٠	إلى ح/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
	إثبات مصاريف الخصم التى تخص السنة المالية	
	$\frac{3}{12} \times 1200 = 300$ جنيه	

وترحيل هذا القيد فإنه سيظهر حساب مصاريف خصم أوراق تجارية مدينا بمبلغ ٣٠٠ جنيه، ويقفل هذا الحساب فى حساب النتيجة، أما حساب الخصم المستحق فيظل مدينا بمبلغ ٩٠٠ جنيه، ويظهر فى ميزانية المنشأة ضمن الأصول باعتباره فوائد مدفوعة مقدماً للبنك (يظهر ضمن مجموعة المدفوعات المقدمة)، على أن يحول فى السنة التالية إلى حساب مصاريف خصم أوراق تجارية.

واضح من هذه المعالجة أن المنشأة رحلت خلال العام إلى حساب المبيعات بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نظراً لأنها لم تفصل بين عملية البيع وعملية تحميل العميل بالفائدة نتيجة تأجيل دفع الرصيد المدين المستحق عليه، ونظراً لقيام المنشأة بخصم الورقة التجارية فإنها تحملت خلال العام الحالى مبلغ ٣٠٠ جنيه مصاريف خصم عن ثلاث شهور بسعر ١٢٪ سنوياً، وهناك خصم مقدم يخص العام التالى قدره ٩٠٠ جنيه.

أما إذا كانت المنشأة تفرق بين عملية البيع الآجل وتحميل العميل بالفائدة نتيجة تأجيل دفع القيمة فإن قيد إثبات الخصم سيظهر على الصورة التالية:



٤٩٥٠	٥٠٠	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنك حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية إلى حـ/ أوراق القبض إثبات إضافة قيمة أوراق القبض لحسابها الجارى بعد استبعاد مصاريف الخصم.	
------	-----	---	--

وجدير بالذكر أن حساب أوراق القبض برسم الخصم سيمثل الأوراق التجارية المرسلة للبنوك لخصمها والتي لم يرد عنها إشعارات تفيد الخصم.

كما أن حساب الخصم المستحق على الأوراق التجارية يعتبر مصروفاً يحول إلى حساب النتيجة إذا كان تاريخ استحقاق الورقة موضوع الخصم يحل قبل نهاية السنة المالية ، ولكنه لا يعتبر كذلك إذا كان تاريخ استحقاق الورقة التجارية يمتد لأبعد من تاريخ نهاية السنة المالية، نوضح هذه الفكرة باستخدام المثال التالي:

حصلت منشأة شاهين على ورقة تجارية فى أول أكتوبر ١٩٩٩ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، ولم تتضمن الورقة أى نص على إضافة فوائد. ويجرى العمل بالمنشأة على إثبات الأوراق التجارية بقيمتها الاسمية، وقد خصمت المنشأة تلك الورقة والتي تستحق بعد سنة من تاريخ الحصول عليها بسعر ١٢٪ سنوياً، فى هذه الحالة يظهر قيد الحصول عليها قيد الخصم على الصورة التالية.

١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ أوراق القبض * إلى حـ/ المصيل أثبات الحصول على ورقة قبض.	١٠/١٩
٨٨٠٠	١٢٠٠	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنك حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية إلى حـ/ أوراق القبض أثبات خصم الورقة التجارية.	

(\*) يسبق هذا القيد آخر مؤداه جعل حساب العميل مدين وحساب المبيعات دائن بنفس المبلغ.

ويمثل حساب الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية قيمة الفوائد التي لم تكتسب على تلك الورقة، أي الفوائد المحسوبة على الورقة من تاريخ الخصم حتى تاريخ استحقاق تلك الورقة التجارية، أما مصاريف الخصم فيخصص لائبات أي فروق بين الفائدة غير المكتسبة على الورقة التجارية وبين سعر الخصم الذي يتقاضاه البنك مقابل خصم تلك الورقة. ومن الطبيعي أنه إذا لم يكن هناك فرق بين سعر الخصم وبين سعر الفائدة على الورقة فلن يكون هناك حساب لمصاريف الخصم.

فيفرض أن المنشأة حصلت على ورقة تجارية من العميل محمد في ١٩٩٩/٣/١ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مضافاً إليها فائدة بسعر ١٢٪ سنوياً، وأن تلك الكمبيالة تستحق بعد سنة. وأن المنشأة خصمتها بعد ٦ شهور بسعر خصم قدره ١٥٪ فإن المعالجة المحاسبية لتلك الورقة تظهر على الصورة التالية:

٩٩/٣/١	من حـ/ العملاء إلى مذكورين حـ/ المبيعات	١٠٠٠٠	١١٢٠٠
	حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية	١٢٠٠	
	الباقي قيمة المبيعات والفوائد المستحقة على العميل حـ/م.		
٩٩/٣/١	من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ العميل حـ/م	١١٢٠٠	١١٢٠٠
	الباقي خصم الورقة التجارية وقفل حساب الفوائد غير المكتسبة نتيجة عملية الخصم.		

وسيحول مبلغ ١٠٠ جنيه شهرياً من حساب الفوائد غير المكتسبة إلى حساب الفوائد المكتسبة بحيث أن رصيد حساب الفوائد غير المكتسبة يصبح ٦٠٠ جنيه بعد ٦ شهور، وعند خصم تلك الورقة (بعد ٦ شهور) يظهر قيد الخصم على الصورة التالية.:

١٩٩٩/٩/١	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنك	١٠٣٦٠	
	حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية	٦٠٠	
	حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	٢٤٠	
	إلى حـ/ أوراق القبض	١١٢٠٠	
	الباقي خصم الورقة التجارية وقفل حساب الفوائد غير المكتسبة نتيجة عملية الخصم.		

ويمثل المبلغ المرحل إلى حساب الخصم المستحق على الأوراق التجارية قيمة الفرق بين الخصم الذى تقاضاه البنك وقدره ٨٤٠ جنيه (١١٢٠٠ × ١٥٪) ومبلغ ٦٠٠ جنيه وهى الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية. ويلاحظ أن هذا الخصم يخص الفترة من أول سبتمبر سنة ١٩٩٩ حتى آخر فبراير ١٩٩٩، وبناء عليه يقسم بنسبة ٤ : ٢ ويحول الجزء الذى يخص العام الحالى إلى حساب مصاريف الخصم على نحو ما سبق أن بينا.

هـ- تقديم أوراق القبض كضمان لدى أحد البنوك:

قد ترى المنشأة أنه من الأفضل لها عدم خصم الورقة التجارية وتقديمها كضمان لدى أحد البنوك للحصول على قرض بضمانها، ويلاحظ أن البنك لا يقبل التسليف الا بضمان كمبيالات من الدرجة الأولى، وهى تلك الكمبيالات التى لا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة شهور والتى يكون المسحوب عليه فيها ذو مركز مالى سليم وسعة طيبة. وبمجرد تقديم الورقة التجارية كضمان للحصول على قرض يقوم البنك بالتحرى عن أشخاصها، وإذا اطمأن إلى سلامة مركزهم المالى يسمح لمقدم الورقة بأن يسحب من حسابها الجارى قيمة القرض. ويكون القرض فى حدود القيمة التسليفية للورقة التجارية والتى تتراوح بين ٧٠٪، ٩٠٪ من قيمة الورقة، وتتوقف تلك القيمة التسليفية على المركز المالى للمسحوب عليه. وبمجرد قبول الورقة بواسطة البنك يقوم بخصم مصاريف تحصيلها من حساب العميل، ويحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها ثم يقوم بتحصيلها وإضافة قيمتها لحساب العميل، وبهذا يكون البنك قد قام بتحصيل مستحقاته. ويتم معالجة ايداع الأوراق التجارية برسم التأمين على النحو التالى:

(أ) عند ايداع الورقة برسم التأمين:

٩٩/١٠/١	من حـ/ أوراق قبض برسم التأمين إلى حـ/ أوراق القبض الباث ايداع الكمبيالة المقدمة التى قام البنك بخصمها من الحساب الجارى	٥٠٠٠	٥٠٠٠
---------	---	------	------

(ب) الباث مصاريف تحصيل الأوراق:

٩٩/١٠/١	من حـ/ مصاريف تحصيل إلى حـ/ النقدية بالبنك الباث مصاريف التحصيل التى قام البنك بخصمها من الحساب الجارى.	٢٠	٢٠
---------	--	----	----

## ٢- سحب المبالغ المصرح بها بضمان الكميالية:

تختلف المعالجة المحاسبية وفقاً لنوع التسهيل الائتماني الممنوح بواسطة البنك بضمان الكميالية، فقد يوافق البنك على السماح للعميل بالسحب من حسابه الجارى العادى فى حدود مبلغ معين، أو قد يوافق على منح العميل قرضاً فى حدود مبلغ معين، ويتم معالجة السحب على الصورة التالية:

٩٩/١٠/١١	من حـ/ التقديرة (أو الخزينة) إلى حـ/ البنك أو إلى حـ/ القرض البات المبالغ المسحوبة بضمان كميالات	٤٠٠	٤٠٠
----------	---	-----	-----

## ٣- البات الفوائد المستحقة على الحساب الجارى الدائن (حـ/ القرض):

بمجرد قيام البنك باخطار المنشأة بالبات الفوائد على رصيد حسابها الجارى الدائن طرفه تقوم المنشأة بالبات القيد التالى بافراض أن معدل الفائدة يبلغ ١٢ ٪ سنوياً:

٩٩/١٠/٣١	من حـ/ مصاريف الفوائد إلى حـ/ البنك أو إلى حـ/ القرض البات الفوائد المستحقة على حساب البنك الجارى الدائن عن المدة من ١٠/١ إلى ١٠/٣١	٥	٥
----------	---	---	---

وتجدر الإشارة إلى أنه ينبغي إثبات الفوائد المستحقة على رصيد القرض فى نهاية السنة المالية، حتى يتحقق القياس السليم للربح، وذلك عن طريق إجراء قيد مشابه للقيد السابق، بقيمة الفوائد التى تخص الفترة حتى نهاية السنة المالية.

## ٤- تحصيل الكميالية فى ميعاد الاستحقاق:

عندما يحل ميعاد استحقاق الورقة التجارية يقوم البنك بتحصيلها ويقوم بإضافة القيمة المحصلة إلى الحساب الجارى للعميل وفى هذه الحالة سيكون البنك قد استوفى مستحقاته. أما اذا كانت المبالغ المسحوبة بواسطة العميل قد سبق ترحيلها إلى حساب القرض فان البنك يستوفى قيمة القرض أولاً، ثم بعد ذلك يقوم بترحيل المتبقى إلى الحساب الجارى للعميل، وذلك على الصورة التالية:

٩٩/١٠/١٥	من حـ/ التقديرة (أو الخزينة) إلى حـ/ أوراق قبض برسم التأمين البات قيام البنك بتحصيل الورقة التجارية.	٥٠٠	٥٠٠
----------	--	-----	-----

(ب) في حالة وجود حساب قرض:

٩٩/١١/١٥	من مذكورين حـ/ القرض حـ/ نقدية بالبنك إلى حـ/ أوراق قسم رسم التأمين إثبات قيام البنك بنسحب من الأوراق المودعة لديه كضمان وتسديد قيمة له ص	٥٠٠	١٠٥ ٩٥
----------	--	-----	-----------

وقد يرى بعض المحاسبين إثبات مصاريف لتحويل والفوائد المدينة وتسديد المبالغ المسحوبة مرة واحدة في تاريخ الاستحقاق إلا أن هذا الرأي ليس دقيقاً من الناحية المحاسبية.

٤-٣- تسديد الأوراق التجارية أو التوقف عند سداد قيمتها في تاريخ الاستحقاق.  
يجب على المسحوب عليه أن يقوم بسداد الورقة التجارية في ميعاد الاستحقاق، والا كان متوقفاً عن الدفع الأمر لى يعرضه لاجراء بروتستو عدم الدفع وقد يترتب على ذلك اشهار افلاسه .بناء على ذلك فانه في ميعاد الاستحقاق أما أن يقوم المسحوب عليه بالسداد أو قد يتوقف عن الدفع، أى يرفض دفع قيمة الورقة التجارية وسعالج كل حاله من هاتين الحالتين فيمايلى  
أولاً: قيام المسحوب عليه بالسداد

تتوقف القيود المحاسبية المتعلقة بسداد الكمبيالات على المكان الذى نكون الورقة التجارية موجودة فيه ذلك لان هذه القيود تختلف في حالة وجود الورقة لدى المنشأة عن حالة وجود تلك الأوراق لدى البنك للتحويل، كما أن القيود تكون مختلفة أيضاً لو كانت المنشأة قد قامت بحصم هذه الأوراق أو ايداعها كتأمين للحصول على قرض أو سحب على الدشوف من البنك.

وسنعرض فيمايلى القيود المحاسبية لمعالجة حالا . التوقف عن السداد في كل حالة.

(أ) قيود السداد في حالة احتفاظ المنشأة بالورقة المحاربة

إذا احتفظت المنشأة بالورقة التجارية في محضنة لأوراق التجارية الخاصة بها حتى تاريخ الاستحقاق .تقدم العميل فى هذا تاريخ لخزينة المنشأة دفع قيمتها فيظهر قيد السداد على الصورة التالية:

٩٩/١٠/١٠	من حـ/ النقدية (أو الخزينة) إلى حـ/ أوراق القبض إثبات قيام العميل بسداد قيمة ورقة القبض نقداً فى تاريخ الاستحقاق.	٥	٥٠٠
----------	--	---	-----

(ب) قيد السداد في حالة إرسال المنشأة للورقة التجارية للبنك للحصول:  
إذا كانت المنشأة قد أرسلت الكمبيالة قبل ذلك للبنك لتحصيلها، فإن قيد  
السداد سيظهر على الصورة التالية:

٩٩/١٠/١٥	من حـ/ نقدية بالبنك إلى حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل إثبات تحصيل الورقة التجارية في تاريخ الاستحقاق	٥٠٠	٥٠٠
----------	---	-----	-----

هذا ويلاحظ أننا سبق أن ذكرنا أن البنك يقوم بخصم مصاريف تحصيل  
تلك الأوراق عند عملية الإيداع وستقوم المنشأة بإثباتها بمجرد حصولها على  
أشعار بذلك.

(ج) إثبات السداد في حالة تحويل الورقة التجارية أو خصمها لدى البنك:

سبق أن ذكرنا أن عملية تحويل الورقة التجارية وخصمها لدى البنك يترتب  
عليها انتقال ملكية الورقة التجارية إلى جهة أو شخص آخر وسيتم السداد لهذا  
الشخص أو تلك الجهة، وبالتالي لن يظهر في دفاتر الساحب أى قيد لأنه سبق  
أن أثبت حصوله على قيمة الورقة سواء عن طريق جعل المحول إليه مديناً  
(المورد)، أو إضافة القيمة لحساب المنشأة الجارى لدى البنك في حالة الخصم.

(د) قيد السداد في حالة إيداع الورقة التجارية لدى البنك كضمان:

سبق أن ذكرنا أن قيد السداد في هذه الحالة يتوقف على الحساب الدائن  
الذى رحلت إليه المبالغ المسحوبة من البنك، فإذا كانت قد رحلت إلى حساب  
البنك فإن السداد سيكون بجعل حساب البنك مدينًا وحساب أوراق القبض  
برسم التأمين دائنًا. أما إذا كانت المبالغ المسحوبة قد سبق تحويلها إلى حساب  
القرض، فإن المبالغ المسحوبة مضافة إليها الفوائد سيجعل حساب القرض مدينًا  
بها وباقي القيمة المحصلة ترحل إلى جانب المدين من حساب نقدية بالبنك على  
أن يكون الطرف الدائن هو حساب أوراق القبض برسم التأمين.

(هـ) سداد الكمبيالة قبل تاريخ الاستحقاق:

قد يطلب المسحوب عليه من المنشأة سداد قيمة الكمبيالة أو السند الأذنى  
قبل تاريخ الاستحقاق وذلك مقابل حصوله على خصم تعجيل الدفع، ويظهر  
قيد السداد في هذه الحالة على الصورة التالية:

المفصل التاسع : المعالجة المحاسبية لعمليات الأوراق التجارية

٩٩/١١/٨٥	من مذكورين ح/ا النقدية (أو الخزينة) ح/ا الخصم المسموح به إلى ح/ا أوراق قرض المات قيام العمل بسداد الكمبيالة قبل تاريخ الاستحقاق وحصوله على خصم قدره ٢٠ جنيه.	٤٩٨٠ ٢٠	٥٠٠
----------	---	------------	-----

ويلاحظ أنه إذا كانت الكمبيالة مودعة بالبنك للحصول فإن الطرف المدين من القيد السابق سيكون حساب نقدية بالبنك، أما الطرف الدائن فسيكون حساب أوراق القبض يرسم التحصيل.

ثانيا: توقف المسحوب عليه عن السداد أو رفض الورقة التجارية:

يكون للمستفيد حق الرجوع على المسحوب عليه والساحب ومظهرى الورقة وذلك فى حالة الامتناع أو التوقف عن دفع قيمة الورقة التجارية فى تاريخ الاستحقاق. ويجب على حامل الورقة أن يتخذ الاجراءات القانونية التى تثبت الامتناع عن دفع قيمة الكمبيالة وذلك عن طريق عمل البروتستو عدم الدفع ويعتبر البروتستو ورقة من أوراق المحضرين التى تثبت توقف المدين عن دفع قيمة الكمبيالة، ويترتب على اجراء البروتستو آثار قانونية خطيرة فى بعض الحالات. وتكون المسؤولية فى اجراء هذا البروتستو على عاتق حامل الورقة الأخير (الساحب - المستفيد المحول إليه أو البنك المقطوعة لديه الورقة)، ويتم اجراء البروتستو فى المحكمة التجارية التى يقع فى دائرة اختصاصها محل المدين وفى المواعيد التى حددها القانون.

وتحدد الجهة التى يقع على عاتقها اجراء البروتستو بالمكان الموجودة فيه ورقة القبض عند التوقف عن دفعها. فإذا كانت الورقة موجودة لدى الساحب عند حلول تاريخ الاستحقاق فإن الساحب نفسه سيقوم باجراءات البروتستو أما إذا كانت الورقة التجارية موجودة لدى البنك يرسم التأمين أو مخصومة فإن البنك يقوم عادة باجراءات البروتستو نيابة عن المنشأة على أن يحملها بالمصاريف. وذلك بالخصم من الحساب الجارى لديه. وفى الحالات التى تكون فيها الورقة محولة إلى الغير فيقع على عاتق الحامل الأخير اجراء البروتستو، على أن يرجع بقيمة الورقة التجارية مضافاً إليها المصاريف على الحامل السابق له، وهذا على سابقة وهكذا حتى تصل الورقة إلى الساحب الذى يكون عليه أن يسدد قيمة الورقة مضافاً إليها المصاريف لمحول إليه.

وتتوقف المعالجة المحاسبية لرفض الورقة التجارية على مكان وجود الورقة، إلا

أنه ينبغي أن يجعل حساب المسحوب عليه مدينا بقيمة الورقة المفروضة مضافاً إليها مصاريف البروتستو، وسيكون الطرف الدائن هو حساب أوراق القبض أو أوراق القبض برسم التحصيل وذلك وفقاً لحالات التصرف في الورقة التجارية السابق عرضها، ونورد فيمايلي القيود المحاسبية التي تستخدم في اثبات حالات التوقف عن الدفع في الحالات المختلفة.

(أ) في حالة وجود الورقة في حيازة المنشأة:

إذا كانت الورقة التجارية موجودة لدى المنشأة في الوقت الذي توقف فيه المسحوب عليه عن دفع قيمتها، فيتم اثبات التوقف على الصورة التالي:

٥٠٠	٥٠٠	من ح/ العملاء (الميل حسام المسحوب عليه) إلى ح/ أوراق القبض اثبات توقف العميل حسام عن سداد قيمة الكمبيالة في تاريخ الاستحقاق	تاريخ التوقف
٣	٣	من ح/ العملاء (الميل حسام المسحوب عليه) إلى ح/ النقدية اثبات توقف المسحوب عليه عن الدفع وتحمله بمصاريف البروتستو.	

ويمكن اجراء القيدتين السابقين في قيد واحد على الصورة التالية:

٥٠٣	٥٠٠ ٣	من ح/ العملاء (الميل حسام المسحوب عليه) إلى مذكورين ح/ أوراق القبض ح/ النقدية اثبات توقف المسحوب عليه عن الدفع وتحمله بمصاريف البروتستو.	تاريخ التوقف
-----	----------	---	--------------

(ب) في حالة وجود الورقة بالبنك للتحويل:

إذا كانت الورقة التجارية مودعة بالبنك للتحويل فسيتم اثبات التوقف عن الدفع باستخدام القيود التالية:



٥٠٠	٥٠٠	من ح/ العملاء (العميل حسام المسحوب عليه) إلى ح/ أوراق القبض برسم التحصيل إثبات توقف العميل حسام عن سداد قيمة الكمبيالة في تاريخ الاستحقاق	تاريخ التوقف
٣	٣	من ح/ العملاء (العميل حسام المسحوب عليه) إلى ح/ نقديّة بالبنك تحميل العميل حسام بمصاريف البروتستو المدفوعة بواسطة البنك.	

ومن الطبيعي أنه يمكن دمج هذين القيدين في قيد واحد كما حدث في الحالة الأولى.

وتجرى قيود مشابهة للقيود السابقة في حالة وجود الورقة بالبنك كضمان للسحب على المكشوف أو للحصول على قرض، فيما عدا أنه يحل محل حساب أوراق قبض برسم التحصيل حساب أوراق برسم التأمين.

(ح) في حالة خصم (قطع أوراق القبض):

سبق أن ذكرنا أن خصم الورقة التجارية يترتب عليه انتقال ملكيتها إلى البنك وعدم وجود الورقة في أى حساب في دفاتر المنشأة، ولهذا فإن إثبات توقف للمسحوب عليه عن الدفع في هذه الحالة يتم بجعل حساب المسحوب عليه مدينا وحساب البنك دائنا بقيمة الورقة مضافا إليها مصاريف البروتستو، وذلك على النحو التالي:

٥٠٣	٥٠٣	من ح/ العملاء (العميل حسام المسحوب عليه) إلى ح/ نقديّة بالبنك إثبات توقف العميل عن سداد الكمبيالة ورجوع البنك علينا بقيمة زائد المصاريف.	تاريخ التوقف
-----	-----	---	--------------

(ط) إثبات الرفض في حالة تحويل (تظهير) الورقة للغير:

إذا كانت الورقة التجارية محولة إلى الغير وتوقف المسحوب عليه عن دفع قيمتها، فإنه ينبغي تحميل المسحوب عليه بقيمتها على أن تضاف تلك القيمة إلى حساب

المحول إليه مضافاً إليها المصاريف التي تكبدها في سبيل اجراء البروتستو، على أن تسدد القيمة المستحقة للمورد بعد ذلك، على النحو الوارد في القيود التالية:

٥٠٣	٥٠٣	من حـ/ العملاء (العميل حـام المسحوب عليه) إلى حـ/ الموردين (المورد حـام) إثبات توقف العميل حـام عن سداد قيمة الكمبيالة وإضافة القيمة الى حساب المورد حـام.	تاريخ التوقف
٥٠٣	٥٠٣	من حـ/ الموردين إلى حـ/ النقديـة إثبات دفع المستحق للمورد حـام.	تاريخ التوقف

#### ٤-أ-٤- تجديد الأوراق التجارية:

يترتب على توقف أو رفض المسحوب عليه سداد قيمة الورقة التجارية، ضرورة اتصال الساحب به تمهيداً لتسوية الموضوع أما عن طريق تجديد الورقة التجارية بورقة أخرى تستحق في تاريخ لاحق وذلك بعد إضافة الفوائد والاحتمال الآخر الذي قد تسفر عنه هذه الاتصالات هو تأكد المنشأة من عدم الدفع بصفة نهائية وفي هذه الحالة يمكنها أن تتخذ الاجراءات القانونية الكفيلة بإشهار إفلاسه.

ويلاحظ أن معظم المنشآت لا تميل إلى اتخاذ الخطوة الأخيرة الا بعد أن تتأكد بصفة نهائية أن المركز المالي للمدين سيء جداً، ذلك لأن اعلان افلاسه سوف يترتب عليه عدم حصول المنشأة على قيمة الورقة التجارية بالكامل، وسنعرض فيمايلي للمعالجة المحاسبية لعمليات تجديد الورقة التجارية واعلان افلاس المدين.

#### (أ) إثبات عمليات تجديد الورقة التجارية:

يعنى تاريخ الاستحقاق بعد تحميل المدين بالمصاريف التي تحملتها المنشأة في سبيل اجراء البروتستو، وأيضاً بالفوائد المستحقة من تاريخ الاستحقاق القديم حتى تاريخ الاستحقاق الجديد، وتحسب الفائدة عادة على مبلغ الدين مضافاً إليه المصاريف التي تحملتها المنشأة. فإذا فرضنا أن هناك كمبيالة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه رفض المسحوب عليه سداد قيمتها في تاريخ الاستحقاق وقد تحملت المنشأة

الفصل التاسع : المعالجة المحاسبية لعمليات الأوراق التجارية

مصاريف البروتستو قدرها ١٠ جنيه، وقد اتفق الطرفان على تأجيلها لمدة أربعة شهور على أن يضاف إليها فائدة بمعدل ١٢ ٪ فستكون قيمة الكمبيالة الجديدة هي :

جنيه	
١٠٠٠	مبلغ الدين الأصلي.
١٠	مصاريف بروتستو (المصاريف القضائية)
٤٠,٤٠٠	فوائد تأخير ١٠١٠ × $\frac{١٢}{٣٠٠}$ × $\frac{٤}{١٢}$
١٠٥٠,٤٠٠	

وقد يتم الاتفاق بين المنشأة وبين المسحوب عليه على أن يسدد جزء من قيمة الكمبيالة ويحرر بالباقي كمبيالة جديدة، وفي هذه الحالة تحسب الفوائد على الجزء غير المسدد من الدين.

أما من ناحية المعالجة المحاسبية لعمليات تجديد الورقة التجارية، فقد سبق أن ذكرنا أنه عند رفض المسحوب عليه دفع قيمة الكمبيالة يجرى قيد مؤداة جعل المسحوب عليه مدينا وحساب أوراق القبض دائئا، كما يجرى قيد لاثبات مصاريف البروتستو وذلك بتحميلها على حساب العميل وجعل حساب النقدية أو البنك دائئا حسب الأحوال، وبمجرد الاتفاق على تجديد الورقة التجارية ينبغي إجراء قيد مؤداة تحميل المسحوب عليه بالفوائد المستحقة، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية:

٤٠,٤٠٠	من حـ/ الملاء (العميل حام المسحوب عليه) إلى حـ/ فوائد تجديد أوراق القبض إثبات الفوائد المستحقة على تجديد كمبيالة العميل ... لمدة أربعة شهور	٤٠,٤٠٠	تاريخ التوقف
--------	--	--------	--------------

ويلاحظ أن حساب الفوائد السابق الإشارة إليه من الحسابات التي ينبغي أن تخضع للجرد السنوي لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية الحالية وما يخص الفترة التالية على أن يرحل ما يخص الفترة الحالية لحساب الفوائد المكتسبة على الصورة التالية:

xx	من حـ/ فوائد تجديد أوراق القبض إلى حـ/ فوائد مكتبة على تجديد أوراق القبض إثبات الفوائد المكتسبة عن الفترة الحالية.	xx	في نهاية السنة المالية
----	--	----	---------------------------

وسنعرض لهذا الموضوع بالتفصيل في الباب الأخير من هذا الكتاب عند الحديث عن المشاكل المحاسبية المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل.

وبعد تحميل العميل بالفوائد المستحقة على تجديد الكمبيالة أو لائبات الكمبيالة الجديدة، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية:

١٠٥٠,٤٠٠	١٠٥٠,٤٠٠	من ح/ أوراق القبض إلى ح/ العملاء (العميل ... للمسحوب عليه) لائبات الكمبيالة الجديدة المسحوبة على العميل .. بعد إضافة الفوائد والمصاريف.	تاريخ التجديد
----------	----------	--	---------------

وبهذا القيد سيقفل حساب العميل تماماً، ويظهر هذا الحساب لدى الصورة التالية:

ح/ العميل حسام				مبلغ	له
١٠٠٠,٠٠٠	إلى ح/ المبيعات	تاريخ البيع	١٠٠٠,٠٠٠	من ح/ أوراق القبض	تاريخ تحرير الورقة
١٠٠٠,٠٠٠	إلى ح/ أ. قبض	تاريخ الرض	١٠٥٠,٤٠٠	من ح/ أوراق القبض	تاريخ التجديد
١٠,٠٠٠	إلى ح/ البنك (لوائفها)	تاريخ الرض			
٤٠,٤٠٠	إلى ح/ فوائد تجديد أ. قبض	تاريخ التجديد			
٢٠٥٠,٤٠٠			٢٠٥٠,٤٠٠		

يتضح من هذا الحساب أن حساب العميل قد أقفل وحلت محله الورقة التجارية الجديد بقيمة الدين والمصاريف والفوائد.

#### ب- اعلان افلاس المسحوب عليه:

يترتب على اعلان افلاس المسحوب عليه تعيين مصرفي لاعماله يتولى تصفية منشأته عن طريق تحصيل مالها من حقوق وبيع ما لديها من ممتلكات، وسداد ما عليها من ديون، ويترتب على تصفية منشأة المسحوب عليه أن الدائنين لن يحصلوا على نسبة معينة منه تحدد على ضوء الأموال المجمعة من عملية التصفية ومجموع الديون المستحقة على المنشأة المصفاة، وبناء عليه فإن الدين المستحق على المنشأة التي تقرر تصفيتها سيظل في حسابها حتى يقوم المصرف باخطار المنشأة الدائنة بنسبة ما سيتم سداده من الدين، في هذه الحالة سيجرى قيد لائبات عملية التحصيل ولاعدام باقي الدين وسيظهر هذا القيد على الصورة التالية بفرض أنه تقرر سداد ٥٠٪ من الدين.

تاريخ السداد	من مذكورين حـ/ النقدية أو حـ/ التقديرة بالبنك حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها إلى حـ/ العملاء (المعمل .. للحرب عليه) إثبات سداد ٢٥٠ من الدين المستحق على المعمل واعدام بقية الدين.	١٠١٠	٥٠٥ ٥٠٥
--------------	--	------	------------

ويلاحظ أن هذه الحالة لن يكون فيها فوائد ذلك لأن هذه الفوائد ستظهر فقط في حالات التجديد، وإنما تقتصر المطالبة في حالة اشهار افلاس المدين على قيمة الورقة الأصلية مضافاً إليها المصاريف القضائية.

#### ٤-ب- أوراق القبض والنظام المحاسبى:

كان حديثنا الآن منصب على معالجة أوراق القبض محاسبياً عن طريق قيود يومية يتم إثباتها في دفتر اليومية العامة، إلا أنه في الحياة العملية تستخدم المنشآت مجموعة من دفاتر اليومية والأستاذ المساعدة وتخصص هذه الدفاتر لاثبات العمليات المتشابهة، على أن ترحل مجاميع اليوميات المساعدة في نهاية كل شهر إلى الحسابات الإجمالية، وذلك حتى تكتمل المعالجة المحاسبية على المستوى التحليلي والمستوى التجميعي. وبالنسبة لأوراق القبض يخصص دفتر يومية مساعد لاثبات الأوراق التجارية التي تحصل عليها المنشأة من عملائها سداداً لما عليهم، وترحل القيود المدرجة يومية أوراق القبض يومياً إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء، وفي نهاية الفترة المتفق عليها يرحل مجموع دفتر يومية أوراق القبض إلى الجانب المدين من حساب أوراق القبض والجانب الدائن من حساب إجمالى العملاء بدفتر الأستاذ العام وسوف نتناول اليوميات المساعدة في الفصل التالى.

#### ٥- معالجة أوراق الدفع:

يستخدم اصطلاح أوراق الدفع للدلالة على الأوراق التجارية المسحوبة على المنشأة والتي تتعهد فيها للساحب بسداد الديون المستحقة عليها، وتحمل أوراق الدفع محل الديون الشخصية المستحقة على المنشأة، ولهذا فإن أوراق الدفع تكون دائنة بطبيعتها لأنها تحمل محل حساب الدائنين في الدفاتر، وذلك بعكس أوراق القبض التي تكون مدينة بطبيعتها لأنها تحمل محل حق من حقوق المنشأة. وترتب على قبول المنشأة لورقة الدفع تحويل الدين الشخصى إلى دين ثابت بورقة تجارية، وتكون الورقة التجارية فى حيازة الساحب أو المستفيد وتحصل عليها المنشأة المسحوب عليها بمجرد سداد قيمتها فى تاريخ الاستحقاق.

ونقتصر المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع على إثبات عملية قبول ورقة الدفع وسدادها في تاريخ الاستحقاق، ومعالجة حالة التوقف عن السداد أو رفض الورقة وأخيراً معالجة حالة اعلان افلاس المنشأة نتيجة عدم سداد أوراق الدفع المقبولة منها -، وستعرض لكل حالة من تلك الحالات في الصفحات التالية.

#### ٥-١- قبول الدفع:

بمجرد قبول المنشأة كمبيالة أحد الموردين أو تعهدا بسداد سند أذني يتم اجراء قيد يومية مؤداة تحويل الدين الشخصي للمورد إلى دين ثابت بورقة تجارية، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية:

١٠٠٠	١٠٠٠	من حـ/ الموردين (المورد هشام) إلى حـ/ أوراق الدفع إثبات قبول الكمبيالة المسحوبة علينا من المورد هشام والتي تستحق الدفع في ٩٩/١١/٣٠.	٩٩/١٠/١
------	------	--	---------

واضح من هذا القيد أنه تم الغاء الدين الشخصي بجعل حساب المورد مدينا وتم خلق حساب جديد بدلاً منه يسمى حساب أوراق الدفع.

ويلاحظ أنه يسبق هذا القيد قيد آخر موداه جعل حساب المشتريات أو حساب مخزون البضاعة مدينا وحساب المورد دائناً إلا أنه قد يكون من الملائم لاغراض القياس السليم للربح إثبات تلك العملية بسعر الشراء النقدي وإثبات الفائدة عن الشراء على النحو التالي:

		من مذكورين حـ/ للمشتريات أو حـ/ مخزون البضاعة حـ/ الفوائد المدنية إلى حـ/ الموردين (المورد .....) إثبات المشتريات والفوائد.	
--	--	---	--

على أن يتم جرد حساب الفوائد في نهاية السنة المالية لتحديد ما يخص السنة منها وتحويله على نحو ما سنرى بالتفصيل فيما بعد.

#### ٥-ب- سداد أوراق الدفع:

يتم إثبات سداد أوراق الدفع عن طريق جعل حساب أوراق الدفع مدينا وحساب الصندوق أو البنك دائماً، وذلك على الصورة التالية:

١٠٠٠	١٠٠٠	من حـ/ أوراق الدفع إلى حـ/ النقدية أو النقدية بالبنك إثبات سداد ورقة الدفع المستحقة للمورد هشام في تاريخ الاستحقاق.	٩٩/١١/٣٠
------	------	--	----------

#### ٥-ج - حالة التوقف عن الدفع:

في حالة امتناع المنشأة عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليها فإنه ينبغي أن تعيد دائنيته المورد من جديد، كما ينبغي أن يتم إثبات تحملها بالمصاريف القضائية، وذلك باستخدام القيود التالية:

١٠٠٠	١٠٠٠	من حـ/ أوراق الدفع إلى حـ/ الموردين (المورد هشام) إثبات توقفنا عن دفع قيمة الكمبيالة المسحوبة علينا للمورد هشام.	٩٩/١١/٣٠
٥	٥	من حـ/ المصاريف القضائية إلى حـ/ الموردين إثبات المصاريف القضائية المستحقة للمورد	٩٩/١١/٣٠

ومن الطبيعي أنه يمكن إثبات القيدتين السابقين في قيد مركب واحد يظهر على الصورة التالية:

١٠٠٠	١٠٠٠	من مذكورين حـ/ أوراق الدفع حـ/ المصاريف القضائية إلى حـ/ الموردين (المورد هشام) إثبات رفض ورقة الدفع المستحقة للمورد هشام وكذا المصاريف القضائية المتعلقة بها.	٩٩/١١/٣٠
٥	١٠٠٥		

#### ٥-د - تجديد أوراق الدفع:

عندما يتم الاتفاق بين المنشأة وبين الساحب على إحلال الورقة المرفوضة بورقة جديدة تستحق في تاريخ لاحق، فإن المنشأة ستتحمل فوائد التأخير عن

المدة من تاريخ استحقاق الكمبيالة القديمة حتى تاريخ الاستحقاق الجديد، يفرض أن المنشأة اتفقت مع المورد على تجديد الورقة التجارية لمدة ثلاث شهور بعد إضافة فائدة بمعدل ١٢٪ سنوياً فإن قيود الثبات التجديد تظهر على الصورة التالية:

٢٠	٣٠	من حـ/ فوائد تجديد أوراق دفع إلى حـ/ الموردين (المورد هشام) البيات الفوائد المستحقة علينا نتيجة لتجديد الورقة بمعدل ١٢٪ لمدة ثلاث شهور.	تاريخ التجديد
١٠٣٥	١٠٣٥	من حـ/ الموردين (المورد هشام) إلى حـ/ أوراق الدفع البيات الورقة الجديدة.	

ويلاحظ أن الجزء من فوائد تجديد أوراق الدفع والذي يخص السنة الحالية يحول في نهاية السنة إلى حساب مصاريف الفوائد بقيد محاسبي يظهر على الصورة التالية :

١٠	١٠	من حـ/ مصاريف الفوائد إلى حـ/ فوائد تجديد أوراق دفع البيات مصاريف الفوائد التي تخص السنة الحالية.	٩٩/١١/٣٠
----	----	---	----------

ويظهر الرصيد المتبقى في حساب فوائد تجديد أوراق دفع ضمن الأصول في الميزانية العمومية باعتباره يمثل مدفوعات مقدمة تخص الفترة المحاسبية التالية، وذلك حتى يتحقق القياس السليم للربح.

#### ٥- هـ- إعلان إفلاس المنشأة نتيجة التوقف عن الدفع :

إذا توقفت المنشأة نهائياً عن سداد الأوراق التجارية المستحقة عليها، وقام الدائنون بإشهار إفلاسها، يترتب على ذلك تعيين مصفى للمنشأة من قبل المحكمة التجارية يتولى تصفية أعمالها بحيث تحول أصولها إلى أموال حاضرة حتى يمكن سداد مع عليها من ديون.

ومن الناحية المحاسبية يفتح حساب للتصفية الهدف منه توضيح ربح أو خسارة التصفية بالنسبة لاصول وخصوم المنشأة، وقد سبق أن ذكرنا عند معالجة أوراق القبض أن تصفية أعمال المنشأة سترتب عليها احتمال عدم حصول الدائنين على مستحقاتهم قبل المنشأة.



ومتحدد المبالغ التي سيحصل عليها الدائنين عن طريق النسبة بين الأموال المتبقية لسداد حقوقهم ومجموعة تلك الحقوق، وتعتبر المبالغ غير المسددة للدائنين بمثابة ربح للتصفية يرحل إلى الجانب الدائن من حساب التصفية، فإذا فرضنا في المثال السابق أن نصيب الجنيه من التصفية هو ٢٠ قرش فقط من جملة المستحقات، فسيتم إثبات هذه العملية على الصورة التالية :

١٠٠٥	من حـ/ الموردين (المورد هشام) إلى مذكرين حـ/ نقدية بالبنك حـ/ التصفية	٢٠١ ٨٠٤	تاريخ التجديد
	إثبات سداد مبلغ ٢٠ قرش عن كل جنيه من الديوان المستحقة.		

وجدير بالذكر أن المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع اقتضت على حالات قبول أوراق الدفع وسدادها ورفضها وتجديدها وإعلان إفلاس المنشأة. أما بالنسبة لقيام الساحب أو المستفيد من الورقة التجارية بإرسالها للحصول أو للخصم أو التأمين، فإن حسابات المنشأة المسحوب عليها لا تتأثر بهذه العمليات إطلاقاً وذلك لأن هذه العمليات تخص الساحب أو المستفيد فقط وعادة لا يعلم بها المسحوب عليه، وحتى إذا أخذ علماً بها فهي لا تؤثر على حساباته إطلاقاً. ونبين فيما يلي مدى تأثر حسابات الاستاذ بعمليات أوراق الدفع مستخدمين المثال المعروض في القیود السابقة :

حـ/ العميل حسام

له	منه
١٠٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع
١٠٠٠	(قبول ورقة الدفع)
٥	إلى حـ/ أوراق الدفع
٣٠	(تجديد الورقة)
٢٠٣٥	٢٠٣٥

وفي حالة إعلان إفلاس المنشأة سيكون حساب المورد دائناً بمبلغ ١٠٠٥ جنيه وهي قيمة ورقة الدفع مضافاً إليها المصاريف القضائية، وسيسدد هذا المبلغ بجعل حساب المورد مدیناً وكل من حساب النقدية بالبنك أو النقدية وحساب التصفية مدین كما سبق أن ذكرنا.

### حـ/ أوراق الدفع

١٠٠٠٠	إلى حـ/ البنك (مئذاة الورقة)	من حـ/ الموردين (قبول ورقة الدفع)
	أو إلى حـ/ المورد (رفض مئذاة الورقة)	من حـ/ الموردين (تجديد الورقة)

### حـ/ المصاريف القضائية

٥٠	إلى حـ/ المورد	
----	----------------	--

### حـ/ فوائد تجديد أوراق دفع

٣٠٠	إلى حـ/ المورد	
-----	----------------	--

## ٥- أوراق الدفع والنظام المحاسبي

عالجنا عمليات أوراق الدفع فى الصفحات السابقة عن طريق إستخدام قيود يومية، إلا أنه فى الحالات التى تتعدد فيها تلك العمليات بصورة كبيرة تضطر المنشأة إلى إستخدام دفتر يومية مساعدة لإثبات أوراق الدفع التى تقبلها لصالح دائئتها، كذا السندات الأذنية المحررة لصالحهم، وذلك بنفس الطريقة التى سبق وأن تعرضنا لها عند معالجة أوراق القبض.

ويتم إثبات ورقة الدفع بمجرد قبولها أو بمجرد تحريرها فى دفتر يومية أوراق الدفع، على أن ترحل القيود المسجلة فى هذا الدفتر إلى الجانب المدين من الحساب الشخصى للمورد بدفتر أستاذ الموردين. وفى نهاية كل فترة (شهر مثلاً) يتم ترحيل مجموع أوراق الدفع مرة واحدة إلى الجانب الدائن من حساب أوراق الدفع والجانب المدين من حساب إجمالى الموردين بدفتر الأستاذ العام، كما سيورد شرحه فيما بعد.

## ٦- مثال شامل لمعالجة عمليات أوراق القبض والدفع:

نعرض فى الصفحات التالية مثلاً شاملاً لتلخيص عمليات أوراق القبض والدفع لمساعدة فى تفهم جوانب الموضوع المختلفة. فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة شاهين التجارية:

١- باعت المنشأة بضاعة لعملائها في ١٩٩٩/٦/١ على النحو التالي:

- ١٠٠٠ جنيه للعميل عماد.
- ٢٠٠٠ جنيه للعميل عصام.
- ٣٠٠٠ جنيه للعميل شادي.
- ٤٠٠٠ جنيه للعميل حسام.
- ٥٠٠٠ جنيه للعميل ياسر.

وقد سحبت المنشأة كمبيالات على هؤلاء العملاء تستحق الدفع جميعها في ٣١ أغسطس ١٩٩٩ وقد قبل العملاء الكمبيالات المسحوبة عليهم بتاريخ اليوم.

٢- وفيما يلي جدولاً يوضح مصير الأوراق الخمسة في نفس اليوم:

الورقة	كيفية التصرف فيها
الأولى	احتفظت بها المنشأة حتى تاريخ الإستحقاق.
الثانية	أرسلت للتحويل وحصل البنك مصاريف تحصيل قدرها ١٠ جنيه.
الثالثة	خصمتها المنشأة لدى البنك الذي خصم مبلغ ٢٥ جنيه مصاريف خصم.
الرابعة	أودعت بالبنك كضمان للحصول على قرض في حدود ٨٠٪ من قيمتها، وقد خصم البنك ٢٠ جنيه مصاريف تحصيل.
الخامسة	حولتها المنشأة إلى منشأة الياسمين سداداً لبعض مستحقاتها.

٣- تم دفع الكمبيالة الأولى في تاريخ إستحقاقها:

٤- رفضت الكمبيالة الثانية المسحوبة على العميل عصام وقد قام البنك بإجراء بروتستو عدم الدفع الذي بلغت مصاريفه ٥٠ جنيه، وقد اتفقت مع العميل عصام على تجديد الورقة إن يتحمل العميل مصاريف البروتستو وفوائد تأخير قدرها ١٥ جنيه، بحيث يصبح تاريخ إستحقاقها ١٩٩٩/١٠/٣١.

٥- رفضت الكمبيالة الثالثة وبلغت مصاريف البروتستو الذي اجراه البنك ١٠ جنيه، وقد اتفق الطرفان على تجديد الكمبيالة لمدة شهرين على أن يتحمل العميل مصاريف البروتستو والفوائد البالغة ٢٠ جنيه.

٦- تم سداد الكمبيالة الرابعة والخامسة في تاريخ الإستحقاق.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة في يومية منشأة شاهين للتجارة ودفاتر عماد، عصام، شادى، حسام، ياسر.

أولاً: في دفاتر منشأة شاهين للتجارة:

١٩٩٩/٦/١	من حـ/ العملاء حـ/ عماد ١٠٠٠ حـ/ عصام ٢٠٠٠ حـ/ شادى ٣٠٠٠ حـ/ حسام ٤٠٠٠ حـ/ ياسر ٥٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات إثبات عمليات البيع	١٥٠٠٠ ١٥٠٠٠
١٩٩٩/٦/١	من حـ/ أوراق القبض إلى العملاء حـ/ عماد ١٠٠٠ حـ/ عصام ٢٠٠٠ حـ/ شادى ٣٠٠٠ حـ/ حسام ٤٠٠٠ حـ/ ياسر ٥٠٠٠ إثبات قبول الكمبيالة	١٥٠٠٠ ١٥٠٠٠
١٩٩٩/٦/١	من حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل إلى حـ/ أوراق القبض إثبات إرسال الورقة الثانية للتحصيل	٢٠٠٠ ٢٠٠٠

الفصل التاسع : للمعالجة المحاسبية لمعاملات الأوراق التجارية

١٩٩٩/٦/١	من حـ/ مصاريف التحصيل إلى حـ/ نقدية بالبنك إثبات مصاريف التحصيل التي خصمها البنك من حسابنا	١٠	١٠
١٩٩٩/٦/١	من مذكورين حـ/ نقدية بالبنك حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية إلى حـ/ أوراق القبض إثبات خصم الورقة الثالثة	٣٠٠٠	٢٩٧٥ ٢٥
١٩٩٩/٦/١	من حـ/ أوراق قبض برسم التأمين إلى حـ/ أوراق القبض إثبات إيداع الورقة الرابعة كتأمين.	٤٠٠٠	٤٠٠٠
١٩٩٩/٦/١	من حـ/ مصاريف التحصيل إلى حـ/ البنك إثبات مصاريف التحصيل التي قام البنك بخصمها.	٢٠	٢٠
١٩٩٩/٦/١	من حـ/ النقدية إلى حـ/ القرض إثبات القروض التي حصلنا عليها بضمان الورقة الرابعة ويمثل ٢٨٠ من قيمتها.	٣٢٠٠	٣٢٠٠
١٩٩٩/٦/١	من حـ/ الموردين (منشأة ياسمين) إلى حـ/ أوراق القبض إثبات تحويل الكمبيالة الخامسة.	٥٠٠٠	٥٠٠٠
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ النقدية إلى حـ/ أوراق القبض إثبات تحصيل الكمبيالة الأولى في تاريخ الاستحقاق	١٠٠٠	١٠٠٠

١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ العملاء (العميل عصام) إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل إثبات رفض العميل هشام سداد الكمبيالة المستحقة عليه.	٢٠٠٠	٢٠٠٠
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ العملاء (العميل عصام) إلى حـ/ نقلية بالبنك إثبات مصاريف البرستو التي دفعها البنك.	٥	٥
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ العملاء (العميل عصام) إلى حـ/ فواتر تجديد أوراق قبض إثبات فواتر تجديد الكمبيالة المستحقة على العميل عصام.	١٥	١٥
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ العملاء (العميل عصام) إثبات الكمبيالة الجديدة والتي تستحق الدفع في ١٩٩٩/١٠/٣١.	٢٠٢٠	٢٠٢٠
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ العملاء (العميل شادي) إلى حـ/ نقلية بالبنك إثبات رفض الكمبيالة الثالثة مضافاً إليها مصاريف البرستو التي دفعها البنك.	٣٠١٠	٣٠١٠
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ العملاء (العميل شادي) إلى حـ/ فواتر تجديد أوراق القبض تحميل العميل شادي بفواتر تجديد الكمبيالة.	٢٠	٢٠
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ العملاء (العميل شادي) إثبات الورقة الجديدة المستحقة على العميل شادي بعد شهرين.	٣٠٣٠	٣٠٣٠

١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ تقديم بالبنك إلى حـ/ أوراق قبض يرسم التأمين إثبات تحصيل الكمبيالة المودعة كضمان.	٥٠٠٠	٥٠٠٠
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ القروض إلى حـ/ تقديم بالبنك إثبات سداد المنشأة للقرض الذي حصلت عليه بضمان كمبيالات.	٣٢٠٠	٣٢٠٠

وأخيراً فإن سداد الكمبيالة الخامسة بواسطة المسحوب عليه في تاريخ إستحقاقها لن يؤثر على يومية منشأة شاهين. إما في حالة رفض هذه الكمبيالة فإنها تؤثر ، ذلك لأنه في هذه الحالة ينبغي جعل العميل ياسر مديناً ومنشأة الياسمين (المورد) دائنه.

ونعرض فيمايلي لإثبات العمليات في دفاتر المسحوب عليهم:

أولاً: في دفاتر عماد:

١٩٩٩/٦/١	من حـ/ المشتريات إلى حـ/ المورد (منشأة شاهين للتجارة) إثبات المشتريات من منشأة شاهين.	١٠٠٠	١٠٠٠
١٩٩٩/٦/١	من حـ/ المورد (منشأة شاهين للتجارة) إلى حـ/ أوراق الدفع إثبات ورقة الدفع المسحوبة لصالح منشأة شاهين.	١٠٠٠	١٠٠٠
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ أوراق الدفع إلى حـ/ تقديم بالبنك إثبات ورقة الدفع المسحوبة لصالح منشأة شاهين.	١٠٠٠	١٠٠٠

أولاً: في دفاتر عصام:

١٩٩٩/٦/١	من حـ/ المشتريات إلى حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إثبات المشتريات من منشأة شاهين.	٢٠٠٠	٢٠٠٠
١٩٩٩/٦/١	من حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إلى حـ/ أوراق الدفع إثبات الورقة التجارية	٢٠٠٠	٢٠٠٠
١٩٩٩/٦/١	من حـ/ أوراق الدفع إلى حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إثبات رفض سداد الورقة.	٢٠٠٠	٢٠٠٠
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ المصاريف الفضائية إلى حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إثبات المصاريف التي تحملتها منشأة شاهين للتجارة.	٥	٥
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ فوائد تجديد أوراق دفع إلى حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إثبات الفوائد المستحقة على تجديد الورقة التجارية.	١٥	١٥
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إلى حـ/ أوراق الدفع إثبات الورقة التجارية.	٢٠٢٠	٢٠٢٠

ثانياً: القيود في دفاتر شادى :

تشبه القيود في دفاتر شادى القيود في دفاتر عصام تماماً ذلك لأن الكمبيوترية المسحوبة عليه رفضت وجددت أيضاً، أى أنها مرت بنفس المراحل الخاصة بكمبيوترية عصام.



ثالثاً: القيود في دفاتر حسام :

١٩٩٩/٦/١	من حـ/ المشتريات إلى حـ/ المورد (منشأة شاهين للتجارة) إثبات المشتريات من منشأة شاهين.	٤٠٠٠	٤٠٠٠
١٩٩٩/٦/١	من حـ/ المورد (منشأة شاهين للتجارة) إلى حـ/ أوراق الدفع إثبات ورقة الدفع المسحوبة لصالح منشأة شاهين.	٤٠٠٠	٤٠٠٠
١٩٩٩/٨/٣١	من حـ/ أوراق الدفع إلى حـ/ نقدية بالبنك إثبات سداد الورقة في تاريخ الإستحقاق.	٤٠٠٠	٤٠٠٠

خامساً: في دفاتر ياسر

تشبه القيود في دفاتر ياسر القيود السابق إجراؤها في دفاتر شادي نظراً لأن الكمبيالة مرت بنفس المراحل.

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية على الفصل التاسع

أولا - الاسئلة النظرية :

- ١- اشرح أهم خصائص الأوراق التجارية من الناحية المحاسبية والقانونية.
- ٢- أذكر الأنواع الرئيسية للأوراق التجارية مع بيان كيفية معالجتها من الناحية المحاسبية.
- ٣- اشرح أوجه الخطأ أو الصواب في العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاث سطور :  
( أ ) لا تختلف المعالجة المحاسبية للشيكات عن الكمبيالات والسندات الأذنية  
(ب) تعتبر أوراق القبض من الأصول المتداولة، أما أوراق الدفع فهي من الخصوم المتداولة.  
(ج) لا تمثل ورقة القبض المحولة أى مسئولية على المنشأة التي قامت بتحويلها.  
( د ) الخصم المدفوع عن خصم أوراق القبض يرحل مباشرة إلى حساب الأرباح والخسائر دون نظر إلى تاريخ الخصم وعلاقته بنهاية السنة المالية.  
(هـ) أوراق القبض المودعة برسم التأمين تعتبر أصلا من أصول المنشأة.  
( و ) لا تختلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية عن الكمبيالة العادية.  
( ز ) تظهر أوراق القبض المخصومة ضمن أصول المنشأة في الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية.  
(ح) لا يؤثر الأسلوب المتبع في معالجة الفوائد التي ينطوى عليها البيع الأجل على القياس السليم للربح.

ثانيا - تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

في أول يناير سنة ١٩٩٩ باع ياسر إلى حسام بضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وقد سدد حسام الثمن على النحو التالي :

سدد نصف القيمة نقداً

سدد نصف الباقي بكمبيالة تستحق في ١٩٩٩/٣/٣١

فاذا علمت أنه تم سداد الكمبيالة والسند الأذني في ميعاد استحقاق كل منها.  
فالمطلوب : إثبات العمليات السابقة في دفاتر منشأة ياسر وفي دفاتر منشأة حسام.

### التطبيق الثاني :

فى أول ابريل سنة ١٩٩٩ باع شادى إلى يحيى بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، وقد قبل يحيى كمبيالتين الأولى بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وتستحق الدفع فى ١٩٩٩/٦/٣٠، والثانية بمبلغ ٦٠٠٠ - جنيه وتستحق الدفع فى ١٩٩٩/٩/٣٠، وقد أرسل شادى الكمبيالة الأولى للبنك للتحويل وقد بلغت مصاريف التحويل ٥ جنيه خصمها البنك من الحساب الجارى للمنشأة، أما الكمبيالة الثانية فقد خصمها مجدى لدى البنك وبلغ الخصم المستحق عليها ١٢ ٪ سنويات وعمولة البنك على الخصم ٢٠ جنيه.

وقد قام يحيى بسداد الكمبيالتين فى ميعاد استحقاقهما.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة فى يومية منشأة مجدى وفى يومية منشأة يحيى، وفى يومية منشأة شادى.

### التطبيق الثالث :

فى أول يونيو سنة ١٩٩٩ كانت مبيعات منشأة هادى خشبه لعلى أبو حريشة ١٥٠٠٠ جنيه، وقد سددت القيمة على الصورة التالية :

٥٠٠٠ جنيه نقدا فى تاريخ البيع.

٤٠٠٠ جنيه قيمة كمبيالة قبلها على أبو حريشة لصالح منشأة هادى خشبه وتستحق الدفع فى ١٩٩٩/٩/٣٠

٦٠٠٠ جنيه قيصة سند أذنى قبله المشتري يستحق الدفع فى ١٩٩٩/١٢/٣١. وقد قامت منشأة السعادة بتحويل الكمبيالة الأولى لشركة الدلتا التجارية سدادا لجزء من المستحق لهم، أما السند الأذنى فقد أودع بينك الاسكندرية لضمان السحب على المكشوف الذى قامت المنشأة بسحبه وقدره ٥٠٠ جنيه، وتبلغ فوائد هذا السحب ١٢ ٪ سنويا.

فبفرض أن الكمبيالة والسند الأذنى قد سددا فى ميعاد استحقاقهم.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة فى دفاتر البائع والمشتري.

### التطبيق الرابع :

فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٩٩ كان رصيد حساب أوراق القبض فى الميزانية العمومية لمحات نادر السيد ١٠٠٠٠٠ جنيه، ويمثل هذا الحساب فى كمبيالتين على النحو التالى :

( أ ) كمبيالة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه تستحق في ٣٠ ابريل سنة ١٩٩٩ على شهاب.

( ب ) كمبيالة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تستحق في ٣٠ يونيو سنة ١٩٩٩ على سعيد.

وبالإضافة إلى ذلك فقد كان هناك ملاحظة بالميزانية تفيد وجود كمبيالة مخصومة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وهي الكمبيالة التي كانت مسحوبة على محلات عزيز والتي تستحق الدفع في ١٩٩٩/٥/٣١ .

وفيما يلي بعض العمليات التي تمت خلال سنة ١٩٩٩ بالنسبة لتلك الكمبيالات .

بالنسبة للكمبيالات الأولى طلب المسحوب عليه دفع قيمتها في أول فبراير سنة ١٩٩٩ مقابل الحصول على فائدة بمعدل ١٢٪ . وقد تم تنفيذ الاتفاقية - أما الكمبيالة الثانية فقد رفض سعيد دفعها في ميعاد الاستحقاق وتم إجراء البروتستو الذي بلغت تكاليفه ٢٠ جنيه، وفي اليوم التالي قبل المسحوب عليه كمبيالة جديدة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور، ودفع باقى المستحق نقدا، وقد تم الاتفاق على إضافة فائدة بمعدل ١٢٪ سنويا على المبالغ المؤجلة .

أما بالنسبة للكمبيالة الثالثة (المخصومة) فقد وصل أشعار من البنك يفيد توقف المسحوب عليه عن دفع قيمتها ويفيد قيام البنك بإجراء البرتستو اللازم والذي بلغت تكاليفه ١٥ جنيه .

المطلوب : إثبات العمليات السابقة في دفاتر محلات نادر السيد .

التطبيق الخامس :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها محلات شاهين فيما يتعلق بالأوراق التجارية وذلك عن الثلاثة شهور المنتهية في ١٩٩٩/٣/٢١ .

باعت محلات شاهين في أول يناير سنة ١٩٩٩ أخشاب بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لمحلات حمادة . كما باعت بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لمحلات الكاس، وقد دفع حمادة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه نقدا وقبل كمبيالة تستحق بعد ثلاثة شهور بالمبلغ المتبقى عليه . وقد أرسلت تلك الكمبيالة البنك للحصول أما بالنسبة لمحلات مجاهد فقدت دفعت مبلغ ١٠٠٠ جنيه نقدا . وحولت الباقي كمبياله على سعيد تستحق الدفع بعد أربعة شهور .

في أول فبراير سنة ١٩٩٩ اشترت محلات شاهين من محلات البشبيشي بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه سددت منها ١٠٠٠٠ جنيه نقدا في نفس التاريخ

وحولت للبائع الكمبيالة المسحوبة على العميل حمادة.

وعند استحقاق الورقة المسحوبة على سعيد توقف عن الدفع وبلغت مصاريف البروتستو على هذه الكمبيالة ٢٠ جنية، وقد تم الاتفاق مع محلات الكاس على دفع المصاريف ونصف القيمة نقدا وتقبل بالباقي كمبيالة تستحق بعد ستة شهور بعد إضافة فوائد بمعدل ١٢٪ سنويا.

كما رفض العميل حمادة سداد الكمبيالة المستحقة عليه وبلغت مصاريف البروتستو عليها ٣٠ جنية وقد تم الاتفاق على إشهار إفلاسة وبلغ نصيب الجنيه من التصفية ٥٠ قرش، وقد تم دفع القيمة بالكامل لمحلات البشبيشى.

**المطلوب :** اثبات العمليات السابقة فى دفاتر محلات شاهين وتصوير الحسابات الخاصة بها.

**التطبيق السادس :**

فى ٩٩/٧/١ باعت منشأة الياسمين بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية للعميل كريم، وقد تم الاتفاق مع العميل على تأجيل دفع ثمن البضاعة لمدة سنة مقابل تحميله بفائدة ١٢٪ سنويا والحصول بضمن البيع والفائدة على كمبيالة.

وفى ١٩٩٩/١٠/١ إحتاجت المنشأة إلى أموال سائلة فقامت بخصم تلك الورقة لدى البنك بسعر خصم قدره ١٢٪ سنويا، فيفرض أن العميل كريم قام بسداد قيمة الورقة فى تاريخ استحقاقها.

**المطلوب :** اثبات العمليات السابقة فى يومية المنشأة وتوضيح تأثير عمليات أوراق القبض على الحسابات الختامية والميزانية المعدة فى نهاية سنة ١٩٩٩.

**التطبيق السابع :**

فى أول ابريل سنة ١٩٩٨ باعت منشأة شمال التحرير بضاعة إلى العميل راغب بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنية وقد تم الاتفاق على تأجيل دفع الثمن المستحق لمدة عام مقابل فائدة قدرها ١٢٪ سنويا والحصول على ورقة تجارية بالمبلغ. وبعد ثلاثة شهور إحتاجت المنشأة إلى أموال سائلة فقامت بخصم تلك الورقة لدى أحد البنوك بسعر خصم قدره ١٥٪ سنويا.

وفى تاريخ استحقاق تلك الورقة رفض المسحوب عليه دفع قيمتها، وقام البنك بإجراء البروتستو اللازم والذي بلغت تكاليفه ٥٠ جنية خصمها البنك من حساب المنشأة.

وقد تقدم العميل بعرض الاتفاق التالى :

١- سداد نصف قيمة الكمبيوتر ومصاريف البروتستو نقدا.

٢- تأجيل دفع النصف الآخر لمدة عام مقابل فائدة قدرها ١٥ ٪ سنويا، والحصول على ورقة جديدة بالقيمة مضافا إليها الفائدة.  
وقد وافقت المنشأة على طلبات العميل راغب.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة في دفاتر منشأة شمال التحرير وبيان تأثيرها على الحسابات الختامية والميزانية المعدة في نهاية سنة ١٩٩٨ وفي نهاية ١٩٩٩ .  
التطبيق الثامن :

في أول أكتوبر سنة ١٩٩٩ باعت منشأة القاهرة بضاعة إلى منشأة الظافر بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، وقد قبل المشتري كمبيالة بالمبلغ في نفس اليوم تستحق بعد ستة شهور. كما باعت المنشأة في نفس اليوم بضاعة للعميل سعيد بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه الذي قبل هو الآخر كمبيالة تستحق بعد ستة شهور، وقد تم الاتفاق مع هذا العميل على إضافة فائدة على الرصيد المستحق عليه بمعدل قدره ١٢ ٪ سنويا، أى أن قيمة الكمبيوتر بلغت ٥٠٣٠٠ جنيه.

وفي نفس اليوم قامت منشأة القاهرة بخصم هاتين الكمبياليتين لدى بنك اسكندرية بمعدل خصم قدره ١٥ ٪ سنويا.

وفي ١٩٩٩/١١/١ قامت المنشأة بشراء بضاعة من محلات الناصر بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه. وقد تم الاتفاق مع المورد على تأجيل المبلغ لمدة ستة شهور بفائدة ١٢ ٪ سنويا تضاف على قيمة الكمبيوتر التي ستحرر لصالحه.

وفي تاريخ استحقاق أوراق القبض قام العميل سعيد بسداد المستحق عليه، أما العميل منصور فقد رفض سداد قيمة الكمبيوتر، وقد تم الاتفاق معه على تجديدها بكمبيالة أخرى تستحق بعد ثلاثة شهور بعد تحميله بفائدة بمعدل قدره ١٥ ٪ سنويا.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة في يومية منشأة القاهرة التجارية.

التطبيق التاسع :

فيمايلي بعض العمليات التي قامت بها منشأة الياسمين التجارية خلال الثلاثة شهور الأخيرة من سنة ١٩٩٩ .

١- اشترت المنشأة في ١٩٩٩/١٠/١ بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه، منها ٥٠٠٠٠٠ جنيه نقدا والباقي على الحساب من محلات الصفا بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠.

- ٢- فى ١٩٩٩/١٠/٥ اشترت المنشأة بعض المهمات المكتبية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية وحصلت على خصم قدره ١٠٪، وسددت المستحق عليها نقداً.
  - ٣- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/١٠/١٠، بضاعة تكلفتها ٢٠٠٠٠٠ جنية بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية ونصف هذه المبيعات نقداً والنصف الآخر على الحساب لمحلات السعادة بشروط ١٠/٤ - ص ٣٠.
  - ٤- فى ١٩٩٩/١٠/١٠، سددت المنشأة نصف المستحق عليها لمنشأة حازمكو نقداً، وحررت بالمبلغ المتبقى لهم ورقة دفع تستحق بعد شهر.
  - ٦- فى تاريخ استحقاق ورقة الدفع المحررة لصالح منشأة الصفا لم يتوافر لدى المنشأة السيولة اللازمة لسدادها وبالتالي توقفت عن السداد، وقام المورد بإجراء البروتستو اللازم الذى بلغت تكاليفه ١٠٠٠٠ جنية.
  - ٧- تم الاتفاق مع المورد فى ١٩٩٩/١١/١٥، على سداد مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية ومصاريف البروتستو نقداً، وتحرير ورقة دفع جديدة، بالمبلغ المتبقى بعد اضافة فوائد تجلید قدرها ٢٥٠٠٠ جنية.
- فاذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر.
- المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة.
- التطبيق العاشر :**
- فيمايلي بعض العمليات التى قامت بها منشأة حمادة التجارية خلال الثلاثة شهور الأخيرة من سنة ١٩٩٩.
- ١- اشترت المنشأة بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنية نصفها نقداً والنصف الآخر على الحساب من محلات ايمن شوقى بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ فى يوم ١٩٩٩/١٠/١.
  - ٢- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/١٠/٥ بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنية (تكلفتها ٤٠٠٠٠٠ جنية) نصفها نقداً والنصف الآخر على الحساب لمحلات الغندور بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠.
  - ٣- فى ١٩٩٩/١٠/٩ سددت المنشأة نصف المستحق عليها لمحلات ايمن شوقى وقدمت بالباقي ورقة دفع تستحق بعد شهرين.
  - ٤- فى ١٩٩٩/١٠/١٤ سددت محلات الغندور نصف المستحق عليها وقدمت بالباقي ورقة دفع تستحق بعد شهرين.
  - ٥- خصمت المنشأة ورقة القبض السابقة فى نفس اليوم وبلغ الخصم المستحق عليها ١٢٪ سنوياً.

- ٦- اشترت المنشأة أثاث في ١٥/١٠/١٩٩٩ بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ ومددت المستحق عليها مقابل هذه العملية بعد ثلاثة أيام.
- ٧- في تاريخ استحقاق ورقة القبض ١٤/١١/١٩٩٩ رفض المسحوب عليه سداد قيمتها وقام البنك بإجراء البروتستو اللازم الذي بلغت تكاليفه ٥٠٠ جنيه.
- ٨- اتفقت المنشأة مع المسحوب عليه (محلات الغندور) على سداد نصف قيمة ورقة القبض ومصاريف البروتستو نقداً، وتأجيل سداد الباقي لمدة شهر مقابل فوائد تجديد قدرها ٣٠٠٠ جنيه.
- ٩- سددت المنشأة ورقة الدفع المستحقة عليها محلات ايمن شوقي في تاريخ الاستحقاق.

فاذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى.

المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة في دفاتر منشأة حمادة.

#### الفصل الحادى عشر :

فيمايلي بعض العمليات التى قامت بها منشأة الصفا التجارية خلال الثلاثة شهور الأولى من سنة ١٩٩٩.

- ١- اشترت المنشأة بضاعة على الحساب في ١١/١١/١٩٩٩ من شركة النجاح التجارية بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠، وسددت نصف قيمة المشتريات في نفس اليوم.
- ٢- باعت المنشأة في يوم ١٥/١١/١٩٩٩ بضاعة تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠ لمنشأة الفتح التجارية.
- ٣- في ١٠/١١/١٩٩٩ سددت العملاء (شركة الفتح) نصف المستحق عليهم من المبيعات السابقة، وقدموا للمنشأة ورقة قبض بالمبلغ المتبقى عليهم وتستحق تلك الورقة بعد شهرين.
- ٤- في ١٥/١١/١٩٩٩ سددت المنشأة باقى المستحق بها لشركة النجاح.
- ٥- حولت المنشأة في يوم ١٦/١١/١٩٩٩ ورقة القبض المستلمة من شركة الفتح في ١٠/١١/١٩٩٩ لاحد الموردين سدادا لحسابه.

- ٦- في تاريخ استحقاق الورقة رفضت شركة النجاح سداد قيمتها وقام المورد بإجراء البروتستو اللازم الذي بلغت تكاليفه ٢٥٠٠ جنيه، وقد تم الاتفاق مع الشركة المذكورة على سداد مبلغ ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه ومصاريف البروتستو نقداً، وتقديم ورقة قبض جديدة تستحق بعد ثلاثة شهور بعد تحميل العميل بفوائد تجديد



قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه. فإذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر.

المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة.

التطبيق الثاني عشر :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها منشأة النجاح التجارية خلال الثلاث شهور الأولى من سنة ١٩٩٩

١- اشترت المنشأة في ١٩٩٩/١/١ بضاعة على الحساب بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠. وسددت نصف قيمة هذه الفاتورة في نفس اليوم وحصلت على الخصم المقرر.

٢- باعت المنشأة في ١٩٩٩/١/٥ بضاعة تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه لمنشأة السعادة بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠. وقد سدد العملاء نصف المستحق عليهم في نفس اليوم، والباقي يسدد عن طريق تحرير كمبيالة بعد شهرين.

٣- في ١٩٩٩/١/٦ ورقة القبض التي حصلت عليها من منشأة السعادة للبنك للتحصيل، وقد بلغت مصاريف التحصيل ٥٠٠ جنيه.

٤- أرسلت المنشأة في ١٩٩٩/١/٧ ورقة القبض التي حصلت عليها من منشأة السعادة للبنك للتحصيل، وقد بلغت مصاريف التحصيل ٥٠٠ جنيه.

٥- في تاريخ استحقاق ورقة القبض السابقة رفض المسحوب عليه سداد قيمتها وقام البنك بإجراء البروتستو اللازم الذي بلغت تكاليفه ١٠٠٠ جنيه.

٦- تم الاتفاق في ١٩٩٩/١/١٠ مع العميل مقدم الورقة التجارية على سداد مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه نقدا بالإضافة إلى مصاريف البروتستو، مع تقديم كمبيالة جديدة يباقي المبلغ بعد إضافة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه فوائد تجديد أوراق قبض.

فإذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدوري.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة.

التطبيق الثالث عشر :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى المنشآت التجارية خلال شهر يناير ١٩٩٩.

١- بلغت المبيعات الشهرية الآجلة ٤٢٧٠٠٠ جنيه، والمتحصلات من العملاء ٤١٤٣١٠ جنيه، منها ٢٠٠٠٠٠ جنيه نقداً، والباقي أوراق قبض.

٢- خصصت المنشأة أوراق تجارية قدرها ١٥٠٠٠٠ جنيه، وبلغ الخصم المستحق عليها عن ثلاثة شهور ٩٠٠٠ جنيه، وقد رفض بعض مدينى الأوراق التجارية المخصومة منذ مدة سداد ماقيمته ٧٥٠٠٠ جنيه عندما حل ميعاد استحقاقها، وقد تم الاتفاق مع هؤلاء العملاء على تجديد تلك الأوراق لمدة شهرين بعد تحميلهم بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه فوائد تجديد.

٣- حولت المنشأة أوراق تجارية قيمتها ٣٥٠٠٠ جنيه سداداً لحسابات بعض الموردين.

المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة فى دفاتر تلك المنشأة.

#### التطبيق الرابع عشر :

فيمايلي بعض العمليات التى قامت بها منشأة النجاح التجارية خلال شهر يناير ١٩٩٩، والمطلوب إعداد قيود اليومية لتلك العمليات فى شكل مقارن فى حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدورى:

١- فى ١٩٩٩/١/١ اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات العروة بشروط ١٠/٢-٣٠ بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه . وسددت نصف القيمة نقداً فى نفس اليوم.

٢- فى ١٩٩٩/١/١٠ ردت المنشأة إلى محلات العروة بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وحصلت على سماح على باقى البضاعة قيمته ٢٠٠٠٠ جنيه.

٣- فى ١٩٩٩/١/١٥ سددت المنشأة نصف المستحق عليها لمحلات العروة نقداً وحررت بالباقي ورقة دفع تستحق بعد شهر.

٤- فى تاريخ استحقاقى ورقة الدفع رفضت المنشأة سداد قيمتها، وقامت منشأة العروة بإجراء البروتستو اللازم الذى بلغت تكاليفه ٥٠٠ جنيه، وقد تم الاتفاق معهم على سداد مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بالإضافة إلى مصاريف البروتستو نقداً، ورقة دفع جديدة يباقي المبلغ المستحق، وتستحق الدفع بعد شهر على أن تتحمل المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه فوائد تجديد.

## الباب الرابع

تصميم النظام المحاسبي وطرق المحاسبة  
مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية



## الفصل العاشر

### في

### تصميم النظام المحاسبي المتكامل

### واليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية

#### ١ - مقدمة

تختلف النظم المحاسبية من منشأة إلى أخرى وفق الوسائل المستخدمة في تشغيل البيانات المحاسبية، وفي هذا الصدد نجد النظم المحاسبية البدوية التي تعتمد على الأفراد والمحاسبين في تشغيل البيانات، والنظم المحاسبية الآلية التي تعتمد على الآلات في تشغيل البيانات، والنظم المحاسبية الآلية التي تعتمد على الحاسبات الإلكترونية في تشغيل وتخزين البيانات المحاسبية. وعموماً فإنه لا بد أن يتفق النظام المحاسبي مع إحتياجات المنشأة وظروفها وحجم العمل بها. إن عملية تصميم أى نظام محاسبي تبدأ عادة بدراسة إحتياجاتها المنشأة وحجم عملياتها وبالتالي وضع النظام الذي يكفل تلبية إحتياجاتها وتحديد وسائل تشغيل البيانات الملائمة بالنسبة لظروف المنشأة، ذلك لأنه ليس معقولاً تصميم نظام محاسبي يعتمد على التشغيل الإلكتروني للبيانات لمنشأة فردية صغيرة الحجم. ومن الضروري عند تصميم أى نظام محاسبي الموازنة بين ما يحققه النظام من منافع متمثلة في توفير المعلومات الملائمة في الوقت الملائم وبين ما يتطلبه تصميم وإدارة هذا النظام من تكاليف وأعباء. وينبغي عموماً أن تكون منافع النظام المحاسبي أكبر مما يتطلبه من جهد وتكلفة.

وتفترض معايير المحاسبة المصرية أو الدولية أن لدى كل منشأة نظام محاسبي قائم يسمح بتجميع واسترجاع وتوصيل عناصر المعلومات الملائمة، سواء كان النظام يعمل يدوياً أو آلياً. وبالتالي فإنه في ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية، سيكون لكل منشأة الحرية في تصميم وتشغيل النظام المحاسبي الذي يناسب ظروفها واحتياجاتها.

وتعتبر دراسة الأنظمة المحاسبية اليدوية أساسية في مراحل التعليم الأولى للمحاسبة، ذلك لأنه ينبغي الإلمام بتلك الأنظمة حتى يمكن بعد ذلك الإلمام بالأنظمة الآلية أو الإلكترونية. إن النظم الآلية أو الإلكترونية تختلف عن النظم اليدوية فقط في وسائل تشغيل البيانات للحصول على نتائج التشغيل بسرعة عما لو تم هذا التشغيل يدوياً. وسنقوم في هذا الفصل بدراسة الأنظمة المحاسبية اليدوية بالتفصيل وسنوضح الدفاتر التي تستخدم في تسجيل العمليات التي تقوم بها المنشأة بصورة عملية، ونبين القيود التحليلية في هذه الدفاتر، والقيود الإجمالية ونوضح الارتباط بين القيود التحليلية والقيود الإجمالية، ونبين كيف تحقق الرقابة المحاسبية بناء على ذلك. وسنعرض في نهاية الفصل لفكرة مبسطة عن النظم المحاسبية الآلية والإلكترونية تاركين تفاصيل هذا الموضوع لمراحل متقدمة من الدراسة المحاسبية.

وتجدر الإشارة إلى أن معظم المشروعات في الحياة العملية تقوم بعدد من العمليات المتكررة مثال ذلك عمليات البيع الآجل، وعمليات الشراء الآجل، وعمليات المدفوعات النقدية، وعمليات المقبوضات النقدية. ويتطلب التشغيل الكفاء للنظام المحاسبي تجميع العمليات المتشابهة واستخدام دفتر يومية خاص بكل مجموعة من تلك العمليات. ويؤدي تقسيم عمليات المشروع إلى مجموعات متشابهة وتخصيص دفتر يومية لتسجيل كل مجموعة من العمليات إلى تخفيض حجم القيود التي ستجرى في دفتر اليومية بشكل كبير نظراً لأن

التفاصيل ستظهر فى اليومية المساعدة ومجاميع العمليات المتكررة هى التى سيجرى بها قيود فى دفتر اليومية الرئيسى للمنشأة. كما أن هذا الأسلوب فى تشغيل البيانات يساعد على تقسيم العمل نظراً لأن كل يومية سيكون لها غرض محدد ويمكن أن يحتفظ كل محاسب أو أكثر بيومية معينة وفقاً لحجم العمل بالمنشأة.

وتنقسم الغالبية العظمى من العمليات ربما ٩٠٪ أو ٩٥٪ من عمليات المنشآت التجارية بصفة عامة إلى ستة أنواع، ونوضح فيما يلى أنواع تلك العمليات واليوميات المتخصصة التى تستخدم لتسجيل كل نوع من تلك الأنواع من العمليات :

نوع العمليات	اسم اليومية الخاصة
مبيعات بضاعة على الحساب	يومية المبيعات
شراء بضاعة على الحساب	يومية المشتريات
تحصيل نقدية	يومية المتحصلات النقدية
سداد نقدية	يومية المدفوعات النقدية
الحصول على أوراق قبض	يومية أوراق قبض
تحرير أوراق دفع للموردين	يومية أوراق الدفع

وقد نجد فى بعض المنشآت الكبيرة نوعين آخرين من العمليات هما عمليات رد بضاعة من العملاء، ويخصص لها دفتر خاص يطلق عليه يومية مردودات المبيعات، وعمليات رد بضاعة للموردين، ويخصص لها دفتر يومية مردودات المشتريات، وذلك إذا كان حجم تلك العمليات متكرراً بشكل يبرر الاحتفاظ بدفتر مستقل لكل منها.

وبالإضافة إلى هذه اليوميات الستة أو الثمانية حسب الأحوال فإن المنشأة تحتفظ بدفتر يومية عامة لتسجيل العمليات التى لا تنتمى إلى أى مجموعة من

تلك المجموعات من العمليات. وقد سبق أن تعرضنا لدفتر اليومية العامة، ويطلق عليه يومية عامة لتمييزه عن غيره من اليوميات الخاصة التي ستعرض لها بالدراسة في هذا الفصل.

وبالإضافة إلى الدفاتر السابقة فإن معظم المنشآت تستخدم عدداً آخر من الدفاتر التحليلية التي تستخدم في تحليل البيانات الإجمالية التي تظهر في دفتر الأستاذ العام، مثال ذلك السجلات التحليلية للأصول طويلة الأجل، حيث يظهر فيه صفحة لكل مفردة من مفردات الأصول طويلة الأجل، ودفتر تحليل المصاريف العمومية، وسجل الأجور الذي يوضح تفاصيل الأجر بالنسبة لكل عامل أو مستخدم في المنشأة.

وسنعرض في هذا الفصل لجميع تلك الدفاتر ونبين كيفية القيد في كل منها وعلاقة كل منهما بدفتر اليومية العامة والأستاذ العام، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل في الصفحات التالية.

## ٢- يومية المبيعات :

سنعرض أولاً لشكل يومية المبيعات ونوضح كيفية القيد بها ومزايا استخدامها على أن نعرض بعد ذلك للقيود الإجمالية والقيود التحليلية المتعلقة بالمبيعات ونبين كيفية تحقيق الرقابة المحاسبية على عمليات البيع الآجل.

### ٢-١- شكل يومية المبيعات وكيفية القيد بها :

يومية المبيعات هي بمثابة دفتر ذو خانات متعددة توضح التفاصيل المتعلقة بعمليات البيع، ويختلف شكل هذا الدفتر من منشأة إلى أخرى إلا أن هناك معلومات أساسية ينبغي أن يشتمل عليها أو يوضحها هذا الدفتر، وهذه المعلومات هي أساساً تاريخ إتمام صفقه البيع ورقم فاتورة البيع، واسم العميل المباع له البضاعة، ومبلغ المبيعات، وشروط البيع والائتمان. وتكون هذه المعلومات موجودة عادة في فاتورة البيع التي تستخدم صورة منها للقيد في دفتر يومية المبيعات الذي يظهر على الصورة التالية بالنسبة لمنشأة الفتح التجارية بفراض أن المنشأة قامت بعمليات البيع الآجل المذكورة في هذا الدفتر.



صفحة رقم ١

يومية المبيعات

التاريخ	اسم العميل	رقم الفاتورة	شروط الاكتمان	٧ *	اجمالي المبيعات	تحليل المبيعات		
						صنف أ	صنف ب	صنف جـ
١٩٩٩								
٢ يناير	محمد نمر	٩٩/١			٨٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠	
٣ يناير	محمد عمر حسن	٩٩/٢			٧٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠	
٤ يناير	خوزييد مصطفى	٩٩/٣			٣٥٠٠	—	—	٣٥٠٠
٥ يناير	محمد الطباخ	٩٩/٤			١٢٣٠٠	٥٣٠٠		٧٠٠٠
٦ يناير	سيد الفراجي	٩٩/٥			٧٢٠٠	—	٥٢٠٠	٢٠٠٠
١١ يناير	سمير رضوان	٩٩/٦			٤٦٠٠	٢٠٠٠	٢٦٠٠	
١٩ يناير	سيد عيد	٩٩/٧			٩٩٠٠	٦٤٠٠	٢٥٠٠	١٠٠٠
					٥٢٥٠٠			
					(٦٠) (٣)			

" هذه الخانة مخصصة للتأثير فيها بما يبدى الترحيل إلى دفتر أسئلة مساعد العملاء . "

وتوضح يومية المبيعات السابقة الحد الأدنى من البيانات المتعلقة بالمبيعات، ويمكن أن يضاف إليها أى بيانات أخرى قد ترى المنشأة إضافتها، ويلاحظ أن خاتمة شروط الائتمان يمكن تجاهلها إذا كانت شروط البيع والائتمان واحدة بالنسبة لجميع العملاء ولتكن مثلاً ١٠/٢ - ص ٣٠. أما إذا كانت شروط الائتمان مختلفة بالنسبة لكل عميل أو لكل مجموعة من العملاء فإنه من الضروري أن يشتمل دفتر يومية المبيعات على هذه الخاتمة. وتجدر الإشارة إلى أن مبيعات البضاعة التى تتعامل فيها المنشأة هى التى تسجل فى دفتر يومية المبيعات، أما مبيعات الأصول الأخرى فتسجل فى دفتر اليومية العامة. ومن ناحية أخرى فإن ما يسجل فى دفتر يومية المبيعات هو المبيعات الآجلة فقط أما المبيعات النقدية فتسجل فى دفتر يومية المتحصلات النقدية على نحو ما سنرى بعد قليل.

ويحقق استخدام دفتر يومية المبيعات المزايا التالية :

١ - توفير الجهد والوقت المتعلق بعمليات التسجيل نتيجة تسجيل كل عملية بيع فى سطر واحد من سطور دفتر يومية المبيعات بدلاً من تسجيل عملية البيع بجعل حساب العميل مدينا وحساب المبيعات دائنا عند استخدام دفتر اليومية العادى. ويرجع السبب فى تسجيل عملية البيع فى سطر واحد بدفتر يومية المبيعات إلى أن التسجيل فى هذا الدفتر يقتصر على جعل حساب العميل مدينا أما الطرف الآخر للقيد وهو جعل حساب المبيعات دائنا فهو معروف نظراً لأن كل ما يسجل فى هذا الدفتر هو مبيعات آجلة فقط. ومن ناحية أخرى فإن التسجيل فى دفتر يومية المبيعات لا يحتاج إلى أى شرح، وفى حالة الاحتياج إلى مثل هذه المعلومات فإنه يمكن الرجوع إلى صورة فاتورة البيع.

ونظرا لأن المشروع يقوم بمئات أو ربما آلاف عمليات البيع فإن الوفرة في الجهد والوقت الناتج عن استخدام دفتر يومية المبيعات يكون كبيرا في الحياة العملية.

٢- استخدام دفتر يومية المبيعات بالصورة السابقة يسهل عملية الترحيل يوميا إلى الحسابات الشخصية للعملاء، وذلك حتى يمكن معرفة مركز كل عميل يوميا، وتكون هذه المعرفة أساسية لاتخاذ كثير من القرارات المتعلقة بحركة التحصيل من العملاء، ومنح الائتمان إليهم. ويلاحظ أن هناك خانة خاصة في دفتر يومية المبيعات مخصصة لوضع إشارة أمام كل رقم بها تفيد ترحيل هذا الرقم إلى الحساب الخاص للعميل، وعادة توضع علامة  $\vee$  في هذه الخانة كمؤشر على أن عملية الترحيل تمت.

٣- ومن المزايا الأخرى التي يحققها استخدام دفتر يومية المبيعات الاقتصار على ترحيل المبيعات الآجلة إلى الحساب الخاص بها بدفتر الأستاذ العام شهريا أو على فترات دورية، بدلا من ترحيل البيانات المتعلقة بهذه العمليات بعد كل عملية بيع، ولاشك أن هذا يؤدي إلى توفير كثير من الجهد والوقت المتعلق بعملية الترحيل.

ويتضح من دفتر يومية المبيعات السابق عرضه أن مجموع المبيعات الشهرية بلغ ٥٢٥٠٠ جنيه، ويرحل هذا المبلغ إلى جانب الدائن من حساب المبيعات (حساب رقم ٦٠ في دفتر الأستاذ العام\*) كما يرحل هذا المبلغ أيضا إلى حساب العملاء الاجمالي في دفتر الأستاذ العام (حساب رقم ٢ في دفتر

\* يعتبر حساب المبيعات أول حسابات الإيرادات في المنشآت التجارية.

الأستاذ العام). ويتم عادة كتابة أرقام تلك الحسابات أسفل خانة إجمالي المبيعات بدفتر اليومية، وذلك إشارة إلى ترحيل هذا المجموع إلى تلك الحسابات. وسنوضح العلاقة بين دفتر يومية المبيعات والحسابات التحليلية للعملاء والحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام في الجزء التالي.

#### ٢-ب- دفتر أستاذ العملاء وحساب إجمالي العملاء :

سبق أن ذكرنا في الجزء الأول أن العمليات المتعلقة بالعملاء ترحل إلى حساب واحد فقط هو حساب العملاء (أو حساب إجمالي العملاء). ويترتب على هذا الإجراء أنه لن يكون من السهل معرفة الرصيد المستحق على عميل معين. ويجرى العمل في الحياة العملية على إحتفاظ المنشأة بحساب لكل عميل من العملاء الذي تتعامل معهم المنشأة وذلك لمعرفة مركز كل عميل من هؤلاء العملاء، فإذا كانت المنشأة تتعامل مع ٥٠٠٠ عميل فإن هذا يتطلب وجود ٥٠٠٠ حساب لكل منهم حساب خاص به. وليس من المتصور أن تدرج كل هذه الحسابات بدفتر الأستاذ العام للمنشأة مع باقي عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات، ذلك لأن إدراج تلك الحسابات بدفتر الأستاذ العام سيجعل هذا الدفتر غير مرتب وغير منظم، وسيجعل عملية الترحيل إلى هذا الدفتر في منتهى الصعوبة. ومن ناحية أخرى فإن ميزان المراجعة المستخرج من هذا الدفتر الذي سيشتمل على هذا العدد الكبير من الحسابات سيكون ميزان كبير للغاية، كما أنه في حالة وجود فرق بين مجموع جانبي الميزان سيكون من الصعب البحث عن أسباب هذا الفرق وتصحيحه. ولكل هذه الأسباب فإنه ليس من المرغوب فيه أن تدرج هذه الحسابات المتعددة للعملاء والموردين في دفتر الأستاذ الأصلي، ويكمن الحل البسيط لتلك المشكلة في تقسيم دفتر الأستاذ إلى دفاتر أستاذ مستقلة عديدة.

ففي مشروع به عدد كبير من حسابات العملاء والموردين، فإنه يمكن تقسيم دفتر الأستاذ إلى ثلاثة دفاتر مستقلة. وتوضع كل الحسابات مع العملاء

فى نظام أبجدى فى دفتر مستقل يطلق عليه اصطلاح سجل العملاء Accounts Receivable ledger كما توضح كل الحسابات مع الموردين فى ترتيب أبجدى فى سجل آخر يطلق عليه دفتر أستاذ الموردين Accounts Payable Ledger . وفى الحالات التى تتعدد فيها حسابات أخرى بشكل كبير مثل حساب السيارات وحساب الآلات أو حساب المباني أو حساب المصاريف العمومية، فإنه يمكن أن يكون هناك دفتر أستاذ مستقل لكل حساب من هذه الحسابات المتعددة. ويطلق على هذه الدفاتر التى تشتمل على الحسابات التحليلية اصطلاح دفاتر الأستاذ المساعدة ذلك لأنها تدعم دفتر الأستاذ الرئيسى من ناحية، كما أنه يتم مراقبتها عن طريق دفتر الأستاذ الأصيل من ناحية أخرى.

وبعد فصل حسابات العملاء فى دفتر أستاذ فرعى وحسابات الموردين فى دفتر أستاذ فرعى آخر، وغير ذلك من الحسابات فى دفاتر أستاذ خاصة بها، فإن دفتر الأستاذ الأصيل سيطلق عليه دفتر الأستاذ العام وذلك لتمييزه عن دفاتر الأستاذ المساعدة. وحتى يستمر دفتر الأستاذ العام فى حالة توازن فإنه عند وضع الحسابات التحليلية للعملاء والموردين وغيرها فى دفاتر أستاذ فرعية خاصة بها يتنبى أن نستمر فى الاحتفاظ بحساب مراقبة إجمالى يطلق عليه حساب إجمالى عملاء وحساب مراقبة إجمالى للموردين وحساب إجمالى آخر لأى عناصر تحليلية محولة إلى دفتر أستاذ مساعد خاص بها. ويظهر حساب إجمالى العملاء على سبيل المثال مجموع الأرصدة المستحقة على جميع العملاء. وبعبارة أخرى فإن هذا الحساب الرقائى الفردى فى دفتر الأستاذ العام يحل محل حسابات العملاء المتعددين الذى حولوا إلى دفتر أستاذ مساعد خاص بهم. ويؤدى هذا الإجراء بطبيعة الحال إلى استمرار حالة التوازن بالنسبة لدفتر الأستاذ العام نظرا لأن الحسابات الإجمالية تمثل مجموع الحسابات التحليلية المحولة إلى دفاتر الأستاذ المساعدة الخاصة بكل منها. وتجدر



ويتضح من الشكل السابق أن الحسابات التحليلية الموجودة في دفتر أستاذ مساعد العملاء يقابلها حساب إجمالي واحد في دفتر الأستاذ العام هو حساب إجمالي العملاء، ويعادل رصيده في أى لحظة مجموع الأرصدة التحليلية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء. كما أن الحسابات التحليلية للموردين يقابلها حساب إجمالي واحد هو حساب إجمالي الموردين يعادل رصيده مجموع الأرصدة التحليلية للموردين في دفتر الأستاذ المساعد. وبناء على هذا التطابق بين أرصدة الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام والحسابات التحليلية بدفاتر الأستاذ المساعدة فإنه يمكن إعداد ميزان المراجعة من دفتر الأستاذ العام وحده.

ويتم ترحيل مديونية كل عميل يوما بيوم من واقع دفتر يومية المبيعات إلى الحساب الخاص بالعميل في دفتر أستاذ مساعد العملاء. ويوضع أمام كل مبلغ وارد في دفتر يومية المبيعات إشارة تفيد ترحيل المبلغ إلى حساب العميل. وفي نهاية الشهر يتم تجميع دفتر يومية المبيعات ويجرى قيد يومية شهرى بمجموع هذا الدفتر والذي يمثل المبيعات الآجلة التى حدثت خلال الشهر، ويظهر هذا القيد بالنسبة للمثال المعروض فى بداية هذا الفصل على الصورة التالية :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية

١/٣١	من حـ/ إجمالي العملاء إلى حـ/ المبيعات إثبات المبيعات الآجلة الشهرية من واقع مجاميع دفتر يومية المبيعات.	٣ ٦٠	٥٢٥٠٠	٥٢٥٠٠
------	---	---------	-------	-------

ويرحل هذا القيد إلى الجانب المدين من حساب إجمالي العملاء وإلى الجانب الدائن من حساب المبيعات في دفتر الأستاذ العام. وبناء على ذلك فإن رصيد حساب إجمالي العملاء سيتعادل مع مجموع الأرصدة الخاصة بالعملاء في دفتر أستاذ مساعد العملاء. ويوضح الشكل التالى الترحيل يوميا

إلى حسابات العملاء والترحيل في نهاية الشهر إلى الحسابات الإجمالية والعلاقة بين الحسابات الإجمالية والحسابات الفرعية.

ح/ محمد نصر		يومية المبيعات			
ح/ محمد نصر	جنيه ٨٠٠٠ ٢ يناير	جنيه ٨٠٠٠	محمد نصر	١٩٩٥	٢ يناير
ح/ محمد عمر حسن	جنيه ٧٠٠٠ ٣ يناير	٧٠٠٠	محمد عمر حسن	٣	٣
ح/ خورشيد مصطفى	جنيه ٣٥٠٠ ٤ يناير	٣٥٠٠	خورشيد مصطفى	٤	٤
ح/ محمد الطباخ	جنيه ١٢٣٠٠ ٥ يناير	١٢٣٠٠	محمد الطباخ	٥	٥
ح/ سعد الفراجي	جنيه ٧٢٠٠ ٦ يناير	٧٢٠٠	سعد الفراجي	٦	٦
ح/ سمير رضوان	جنيه ٤٦٠٠ ١١ يناير	٤٦٠٠	سمير رضوان	١١	١١
ح/ عادل محمود	جنيه ٣٤٠٠ ٢٣ يناير	٣٤٠٠	عادل محمود	٢٣	٢٣
ح/ سعيد عيد	جنيه ٦٥٠٠ ٢٩ يناير	٦٥٠٠	سعيد عيد	٢٩	٢٩

(٦٠) (٢٣)

صفحة رقم ...

نقر اليومية

١٩٩٩/١/٣١	من ح/ اجمالي العملاء إلى ح/ المبيعات	٣ ٦٠	٥٢٥٠٠	٥٢٥٠٠
ح/ المبيعات		ح/ اجمالي العملاء		
ح/ رقم ٦٠	ح/ جنيه	ح/ رقم ٣	ح/ جنيه	
١٩٩٩/١/٣١	٥٢٥٠٠		١٩٩٥/١/٣١	٥٢٥٠٠



واضح من هذا الشكل العلاقة بين دفتر يومية المبيعات ودفتر الأستاذ المساعد للعملاء، وأيضاً الترحيل اليومي للحسابات الفرعية للعملاء والترحيل الشهري لحساب إجمالي العملاء. ويجرى العمل في معظم المشروعات على مطابقة الأرصدة التحليلية للعملاء من واقع دفتر أستاذ مساعد العملاء بالرصيد الإجمالي للعملاء من واقع دفتر الأستاذ العام وذلك على فترات دورية، ذلك لأن هذه المطابقة قد يترتب عليها اكتشاف بعض أخطاء الترحيل أو الترسيد وغيرها من الأخطاء التي تعمل المطابقة على تصحيحها. وتتحقق هذه المطابقة عن طريق إعداد كشف بأرصدة الحسابات الموجودة في دفتر أستاذ مساعد العملاء ووضع الرصيد الإجمالي لهؤلاء العملاء في نفس الكشف وتحقيق المطابقة، وأحياناً يطلق على هذا الكشف ميزان مراجعة أستاذ العملاء. ويفيد وجود هذه الكشف على فترات دورية الإدارة في متابعة حركة تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء.

#### ٢-ج- مودودات ومسموحات المبيعات :

ذكرنا في الجزء السابق من هذا الفصل أن تعدد عمليات البيع لأجل حتم ضرورة استخدام دفتر يومية خاص بها وليس من الضروري أن يترتب على تعدد عمليات البيع الأجل تعدد عمليات المردودات والمسموحات المتعلقة بها. إن عمليات المردودات والمسموحات تكون عادة عمليات محدودة وغير متكررة ولهذا فإن هذه العمليات تعالج مباشرة في دفتر اليومية العامة. وقد سبق أن بينا أنه ينبغي أن يعد إشعار إضافة للعميل بقيمة المردودات أو المسموحات، وتستخدم صورة هذه الاشعار كمستند للقيود في الحساب الشخصي للعميل في دفتر أستاذ مساعد العملاء. ويتم الترحيل إلى حساب إجمالي العملاء وإلى حساب مردودات ومسموحات المبيعات من واقع القيود الخاصة بتلك العمليات في دفتر اليومية العامة.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كانت عمليات مردودات ومسموحات المبيعات متكررة بصورة تبرر الاحتفاظ بدفتر يومية مستقل لتلك العمليات، فإن هذا

الدفتر سيثبه دفتر يومية المبيعات، وسيوضح تفاصيل عمليات المردودات والمسموحات، وسترحل تلك التفاصيل يوماً بيوم إلى حسابات العملاء الشخصية في دفتر أستاذ العملاء، وسيجرى قيد يومية مركزي شهرى بمجموع العناصر الواردة في دفتر يومية مردودات ومسموحات المبيعات. ويستهدف هذا القيد جعل حساب مردودات المبيعات وحساب مسموحات المبيعات مدينا وحساب إجمالى العملاء دائنا بقيمة المردودات والمسموحات التى حدثت أثناء الشهر. وبطبيعة الحال فإن هذا القيد سيرحل إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

### ٣- معالجة عمليات المشتريات الآجلة ومردودات ومسموحات المشتريات:

إذا تكررت مشتريات المنشأة من البضائع على الحساب فإن هذا يكون مبرراً للاحتفاظ بدفتر يومية مستقل لاثبات المشتريات الآجلة من البضائع التى تتعامل فيها المنشأة. وسنوضح فيما يلى دفتر يومية المشتريات، ثم بعد ذلك نعرض ليومية مردودات ومسموحات المشتريات.

#### ٣-١- دفتر يومية المشتريات :

نوضح يومية المشتريات تفاصيل الجانب الدائن لعملية الشراء ذلك لأن الطرف المدين يكون معروفاً بدهاة وهو حساب المشتريات (فى حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر يكون الطرف المدين للقيد هو حساب مخزون البضاعة) ولعل أهم البيانات التى ينبغى أن تشتمل عليها يومية المشتريات هى: تاريخ عملية الشراء واسم المورد، وتاريخ فاتورة الشراء وهذا البيان مهم نظراً لأن فترة الخصم تبدأ من تاريخ الفاتورة، وشروط السداد، وخانة خاصة تترك للتأشير فيها بما يفيد إتمام عملية الترحيل إلى دفتر الأستاذ المساعد ومبلغ المشتريات، وتفاصيل تلك المشتريات من الأصناف المختلفة.

فيفرض أن منشأة الفتح التجارية قامت بعمليات الشراء التالية خلال شهر يناير سنة ١٩٩٩ :

- فى ٢ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات الطرابيشى بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه.

- فى ٤ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات خالد الغندور بمبلغ ٥٤٠٠ جنيه.

- فى ٥ يناير اشترت المنشأة بضاعة من محلات أيمن منصور بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه.

- فى ١٠ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات الصالون الأخضر بمبلغ ٤٦٠٠ جنيه.

- فى ١٥ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات هانى رمزى بمبلغ ٦٤٠٠ جنيه.

- فى ٢٥ يناير اشترت المنشأة من محلات حسام حسن بضاعة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

- فى ٢٧ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات اسماعيل يوسف بمبلغ ٦٣٥٠ جنيه.

- فى ٣٠ يناير اشترت المنشأة بضاعة من محلات حسين السيد بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.

فإن دفتر يومية المشتريات يظهر فى نهاية شهر يناير سنة ١٩٩٩ على الصورة التالية :

## صفحة رقم ١

## دفتر اليومية المشتريات

التاريخ ١٩٩٩	اسم المورد	تاريخ الفاتورة	شروط الاكتمان	٧	اجمالي المشتريات	تحليل المشتريات		
						صف ٢	صف ٣	صف ٤
٢ يناير	مسلات الطرابلسي	١ يناير			٧٥٠٠	٢٥٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠
٤ يناير	علاء القنود	٣ يناير			٥٤٠٠		٤٠٠	٢٠٠٠
٥ يناير	آمين منصور	٤ يناير			٣٣٥٠	١٧٥٠		٢٠٠٠
١٠ يناير	مسلات المسالون الاخضر	١٠ يناير			٤٦٠٠	١٠٠٠	١٦٠٠	٢٠٠٠
١٥ يناير	هاني رزقي	١٤ يناير			٦٤٠٠	٢٤٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
٢٥ يناير	حسام حسن	٢٥ يناير			٥٠٠٠	١٥٠٠	١٠٠٠	٢٥٠٠
٢٧ يناير	اسماعيل يوسف	٢٦ يناير			٦٣٥٠	١٣٥٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠
٣٠ يناير	حسن السيد	٢٨ يناير			٤٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
					٤٢٥٠٠			

ويتم الإثبات في هذه اليومية كل يوم وبعد حدوث عملية الشراء مباشرة، ويتم الترحيل من يومية المشتريات يوميا إلى الحسابات الخاصة بالموردين في دفتر أستاذ مساعد الموردين، وعند ترحيل هذه العمليات إلى حسابات الموردين في دفتر أستاذ الموردين يتم التأشير أمام كل رقم في هذه اليومية بما يفيد إتمام عملية الترحيل كما سبق أن ذكرنا.

وفي نهاية الشهر يتم تجميع دفتر المشتريات ويجرى قيد يومية مركزي شهري بهذا المجموع يظهر على الصورة التالية :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية العامة

١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ المشتريات أو من حـ/ مخزون البضاعة إلى حـ/ الموردين إثبات المشتريات الآجله عن شهر يناير ١٩٩٩ من واقع مجموع دفتر يومية المشتريات.	٤٢٥٠٠	٤٢٥٠٠
-----------	---	-------	-------

ويتم ترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به بدفتر الأستاذ العام، وتشبه العلاقة بين يومية المشتريات ودفتر أستاذ مساعد الموردين والحساب الإجمالي للموردين العلاقة بين يومية المبيعات، ودفتر أستاذ مساعد العملاء، وحساب إجمالي العملاء التي سبق توضيحها في شكل رقم ٢ في بداية هذا الفصل. ويجب أن يكون مفهوما أن دفتر يومية المشتريات يخصص لتسجيل المشتريات الآجله من البضائع التي تتعامل فيها المنشأة، ذلك لأن الشراء التقديري يعالج في يومية المدفوعات النقدية، وتعالج مشتريات الأصول في اليومية العامة.

### ٣-ب- يومية مردودات ومسموحات المشتريات :

سبق أن ذكرنا أن عمليات مردودات المبيعات إذا لم تكن متكررة بشكل يبرر الاحتفاظ بدفتر مستقل لها فإنها تعالج فى اليومية العامة مباشرة، ونفس الوضع ينطبق بالنسبة لمردودات ومسموحات المشتريات. فإذا كانت عمليات مردودات ومسموحات المشتريات محدودة فإنها تسجل بقيود فى دفتر اليومية العامة وترحل إلى الحسابات الشخصية للموردين بدفتر أستاذ مساعد الموردين من واقع صور اشعارات الخصم التى ترسل للموردين بقيمة تلك المردودات والمسموحات. وترحل تلك المردودات والمسموحات إلى حساب مردودات ومسموحات المشتريات (أو إلى حساب مخزون البضاعة) وحساب إجمالى الموردين بدفتر الأستاذ العام من واقع القيود الموجودة بدفتر اليومية العامة.

أما إذا كانت عمليات مردودات ومسموحات المشتريات متكررة بصورة كبيرة فإنه يكون من الأفضل استخدام دفتر يومية خاص بتلك العمليات يتم القيد فيه يوميا، ويظهر هذا الدفتر فى حالة استخدامه فى منشأة الفتح التجارية المعروضة فى هذا الفصل على الصورة التالية بإفتراض أن المنشأة قامت بالمردودات المذكورة بهذا الدفتر.

صفحة رقم ١

يومية مردودات وسموحات المشتريات

مسموحات	مردودات		إجمالي المردودات والسموحات	٧	البيان	اتصال الخصم	اسم المورد	التاريخ
	صف ب	صف أ	إجمالي					
٢٠٠			٢٠٠		تلفيات	٩٩/٣	العمارة الأخضر	١٣ يناير
٥٠٠	٧٠٠	١٠٠٠	١٧٠٠		إختلاف مواصفات	٩٩/٤	اسماعيل يوسف	٢٨ يناير
٣٠٠	٧٥٠	٤٥٠	١٢٠٠		إخطاء تسمية	٩٩/٥	حسن السيد	٣١ يناير
١٠٠٠		١٤٥٠	٢٩٠٠					المجموع

وترحل تفاصيل مردودات ومسموحات المشتريات يوميا إلى الحسابات الشخصية للموردين بدفتر أستاذ مساعد الموردين كما هو الحال بالنسبة للمشتريات الآجله. وفي نهاية الشهر يتخذ مجموع هذا الدفتر لاجراء قيد يومية مركزي في دفتر اليومية العامة يظهر على الصورة التالية :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية العامة

١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ اجمالي الموردين إلى مذكورين			٣٩٠٠
	حـ/ مردودات المشتريات		٢٩٠٠	
	حـ/ مسموحات المشتريات أو إلى حـ / مخزون البضاعة*		١٠٠٠	
	البات مردودات ومسموحات المشتريات عن شهر يناير.			

ويرحل هذا القيد إلى كل من حساب إجمالي الموردين وحساب مردودات المشتريات وحساب مسموحات المشتريات، أو إلى حساب مخزون البضاعة في حالة استخدامه.

٤- يومية أوراق القبض :

ويخصص دفتر يومية خاص لاثبات أوراق القبض التي تحصل عليها المنشأة نتيجة لأحد العمليات التالية :

أ - قبول العملاء لكمبيالات تسحبها المنشأة عليهم.

ب- تحرير العملاء لسندات اذنية لأمر المنشأة.

ج- تحويل العملاء لكمبيالات مسحوبة لصالحهم للمنشأة.

\* يلاحظ أن هذا القيد سيرحل إلى الجانب الدائن من حساب مخزون البضاعة إذا كانت المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر.



ومن المعروف أن تلك العمليات تسجل محاسبيا بجعل حساب أوراق القبض مدنيا وحساب العملاء دائئا، وإذا تكررت العمليات بصورة كبيرة فإنه يكون من الملائم تخصيص دفتر خاص بها يتم التسجيل اليومي فيه على أن يتخذ مجموع هذا الدفتر كأساس لاعداد قيد يومية فى نهاية الشهر لترحيل عمليات أوراق القبض إلى الحسابات الإجمالية الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام. ويظهر دفتر يومية أوراق القبض على الصورة التالية بالنسبة لمنشأة الفتح التجارية على إفتراض أن المنشأة حصلت على الأوراق المذكورة بهذا الدفتر فى التواريخ المدونة أمام كل منها :

صفحة رقم ....

يومية أوراق القبض

ملاحظات	٧	بيانات عن الورقة						نوع الورقة	التاريخ ١٩٩٩
		المبلغ	تاريخ الاستحقاق	اسم مقدم الورقة	اسم المستفيد	اسم المودع عليه أو مودع السند	اسم المالك		
		٧٠٠٠	٩٩/٣/ ١	محمد عمر حسن	محللاتا			كبيالة	٤ يناير
		٣٥٠٠	٩٩/٣/١٥	عمر رشيد مصطفى	محللاتا			سند اقضي	١٣ يناير
		٣٢٠٠	٩٩/٣/٣٠	سند الفراجي	محللاتا			كبيالة	١٤ يناير
		٤٩٠٠	٩٩/٣/١٥	سحر رشوان	محللاتا			سند اقضي	٢٥ يناير
		١٨٣٠٠							المجموع

وترحل التفاصيل المدرجة بيومية أوراق القبض يوما بيوم إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء، وتوضع علامة أمام المبلغ في الخانة المخصصة لذلك تفيد أن الترحيل إلى الحسابات قد تم. وفي نهاية كل شهر يتم إعداد قيد يومية لترحيل إجمالي عمليات أوراق القبض التي تمت خلال الشهر، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية العامة

١٨٣٠٠	١٨٣٠٠	من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ إجمالي العملاء إثبات عمليات أوراق القبض التي تمت خلال شهر يناير ١٩٩٩ من واقع مجموع يومية أوراق القبض.	١٩٩٩/١/٣١
-------	-------	--	-----------

ومن الطبيعي أن هذا القيد سيرحل إلى كل من حساب أوراق القبض وحساب إجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام، وسيكون حساب أوراق القبض بمثابة حساب إجمالي لجميع أوراق القبض التي تكون موجودة في حيازة المنشأة والتي تودع عادة في محفظة أوراق القبض.

وتجدر الإشارة إلى أن يومية أوراق القبض ظهر بها خانة للملاحظات حيث سيُدرج في هذه الخانة إشارة توضح كيفية التصرف في الورقة وهل هي موجودة بالمحفظة أم أنها أرسلت للبنك للحصول، أو للخصم أو كضمان أو أنها حولت لأحد الموردين. وتساعد تلك الخانة في توفير البيانات المطلوبة لمعرفة رصيد الورقة التجارية. وكما سبق أن ذكرنا فإن يومية أوراق القبض ستخصص لاثبات عمليات الحصول على أوراق القبض فقط أما باقي عمليات أوراق القبض فيتم تسجيلها محاسبيا على الصورة التالية :

أ - إرسال ورقة قبض للبنك للحصول : تسجل هذه العملية في دفتر اليومية العامة بجعل حساب أوراق القبض يرسم التحصيل مدينا وحساب أوراق القبض دائئا.

ب - خصم ورقة القبض والحصول على قيمتها الحالية من البنك: تسجل هذه العملية في دفتر يومية المقبوضات النقدية وذلك بجعل حساب نقدية بالبنك مدينا بصافي قيمة الورقة وحساب مصاريف الخصم مدينا بقيمة الخصم الذي يحصل عليه البنك، وحساب أوراق القبض دائئا، وذلك على نحو ماسنرى بالتفصيل عند عرض يومية المقبوضات النقدية.

ج - تحويل الورقة التجارية إلى أحد الموردين : تسجل عملية التحويل في اليومية العامة بجعل حساب إجمالى الموردين مدينا وحساب أوراق القبض دائئا.

د - رفض العميل سداد ورقة قبض موجودة فى حيازة المنشأة : يسجل هذا الرفض فى دفتر اليومية العامة بجعل حساب العميل مدينا وحساب أوراق القبض دائئا، أما مصاريف البروتستو فتسجل محاسبيا فى دفتر يومية المدفوعات النقدية بجعل حساب مصاريف البروتستو مدينا وحساب النقدية دائئا على أن تحمل مصاريف البروتستو بعد ذلك على حساب العميل، وذلك بجعل حساب العميل مدينا وحساب مصاريف البروتستو دائئا.

هـ - رفض العميل سداد ورقة قبض موجودة لدى البنك للحصول : تسجل عملية الرفض فى هذه الحالة فى دفتر اليومية العامة بجعل حساب العميل مدينا وحساب أوراق القبض يرسم التحصيل دائئا، أما مصاريف البروتستو فتسجل فى دفتر يومية المدفوعات النقدية مثل الحالة السابقة.

و- رفض العميل سداد ورقة قبض سبق خصمها لدى البنك : تسجل هذه العملية محاسبيا في دفتر يومية المدفوعات بجعل حساب العميل مدينا وحساب نقدية بالبنك دائئا، وتسجل مصاريف البروتستو بنفس الطريقة ويمكن دمج مبلغ الكمبيالة مع مصاريف البروتستو في قيد واحد.

ز - رفض العميل سداد كمبيالة سبق تحويلها إلى أحد الموردين : يسجل هذا الرفض محاسبيا في دفتر اليومية العامة بجعل حساب العميل مدينا وحساب المورد دائئا، وتعالج مصاريف البروتستو بنفس الطريقة، ويمكن دمج مبلغ الكمبيالة مع مصاريف البروتستو في قيد يومية واحد.

#### ٥- يومية أوراق الدفع :

تخصص هذه اليومية لتسجيل السندات الاذنية التي تخورها المنشأة لأمر الموردين، أو قبولها لكمبيالات يسحبها عليها هؤلاء الموردين. ويلاحظ أن هذه اليومية تستخدم في حالة تكرار هذه العملية بصورة تبرز استخدام يومية متخصصة. وتظهر هذه اليومية في هذه الحالة على الصورة التالية بالنسبة لمنشأة الفتح التجارية بافتراض أن المنشأة قبلت الأوراق المذكورة في هذه اليومية :

صفحة رقم ....

يومية أوراق المبلغ

ملاحظات	المبلغ	يسفلان عن الورقة				٧	اسم المورد	التاريخ
		تاريخ الاستحقاق	اسم المستفيد	اسم الساحب	نوع الورقة			
	٥٦٠٠	٩٩/٣/٣٠	حسن شحاتة	مسلات الطرايضي	كسيالة		مسلات الطرايضي	٥ يناير
	٢٢٥٠	٩٩/٣/٣٠	أيهن منصور	أيهن منصور	سند انفي		أيهن منصور	٨ يناير
	٦٤٠٠	٩٩/٣/٣٠	هاني رزقي	هاني رزقي	كسيالة		هاني رزقي	١٦ يناير
	٢٣٥٠	٩٩/٣/٣١	حسام حسن	حسام حسن	سند انفي		حسام حسن	٢٦ يناير
	١٧٦٠٠							المجموع

ويتم ترحيل العناصر المدرجة بدفتر يومية أوراق الدفع بنفس الطريقة التي عرضنا لها بالنسبة ليومية أوراق القبض، حيث يتم ترحيل تلك العناصر يوم بيوم إلى الحسابات الشخصية للموردين فى دفتر أستاذ مساعد الموردين فى الجانب المدين من حسابات هؤلاء الموردين، وفى نهاية الشهر يجرى قيد يومية مركزى يرحل بمقتضاء مجموع يومية أوراق الدفع إلى الحسابات الإجمالية الموجودة بدفتر الأستاذ العام، ويظهر هذا القيد المركزى على الصورة التالية :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية العامة

١٧٦٠٠	١٧٦٠٠	من حـ/ اجمالى الموردين إلى حـ/ أوراق الدفع إثبات عمليات أوراق الدفع عن شهر يناير وذلك من واقع مجموع يومية أوراق الدفع.	١٩٩٩/١/٣١
-------	-------	--	-----------

ويرحل هذا القيد إلى كل من حساب إجمالى الموردين وحساب أوراق الدفع بدفتر الأستاذ العام كما سبق أن ذكرنا. ويلاحظ أنه لا يجرى أى عمليات بالنسبة لأوراق الدفع سوى قيام المنشأة بسداد تلك الأوراق فى ميعاد استحقاقها ويسجل هذا السداد فى دفتر يومية المدفوعات النقدية، وذلك بجعل حساب أوراق الدفع مدينا وحساب النقدية دائنا. وفى حالة رفض المنشأة سداد قيمة ورقة الدفع فى ميعاد استحقاقها فإن هذا الرفض يسجل فى دفتر اليومية العامة، بجعل حساب أوراق الدفع مدينا وحساب المورد دائنا، وترحل هذه العملية إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام، وإلى الحساب الشخصى للمورد بدفتر أستاذ مساعد الموردين.

## ٦- دفتر يومية المقبوضات (المتحصلات) :

تسجل كل العمليات التي تنطوي على استلام نقدية فى دفتر يومية المتحصلات أو المقبوضات النقدية، ولعل أهم العناصر التي تسجل فى هذا الدفتر هى المبيعات النقدية والمحصل من العملاء. وتسجل عملية البيع النقدى بقيد فى يومية المقبوضات، كما تسجل عملية التحصيل من العملاء بقيد مشابه. وبعبارة أخرى فإن جميع العمليات التي يترتب عليها جعل حساب النقدية مدينا تسجل فى دفتر يومية المقبوضات النقدية. وعلى الرغم من أن العمليات التي تسجل فى دفتر يومية المقبوضات يكون الطرف المدين فيها معروفاً وهو حساب النقدية، كما هو الحال بالنسبة لدفتر يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين هو حساب المشتريات أو حساب مخزون البضاعة، إلا أن دفتر يومية المقبوضات يكون له عادة جانبين أحدهما مدين والآخر دائن عكس يومية المشتريات الذى يوضع فقط تفاصيل جانب واحد هو الجانب الدائن. ويرجع السبب فى اشتغال دفتر يومية المقبوضات على جانبين أن النقدية التي تتسلمها المنشأة قد تكون فى صورة سائلة توضع بصندوق المنشأة أو قد تكون فى صورة شيكات ستحول إلى البنك، كما فى عمليات التحصيل من العملاء قد تنطوى على جعل حسابات أخرى مدينة بخلاف النقدية وهى أصلاً حساب الخصم النقدى المسموح به. وبناء على ذلك فإن الجانب المدين من دفتر يومية المقبوضات سيخصص به خانة للنقدية بالصندوق وخانة للبنك (أو البنوك فى حالة تعددها) وخانة للخصم النقدى المسموح به، أما الجانب الدائن من دفتر يومية المقبوضات فيخصص به خانة لكل حساب من الحسابات الدائنة فى قيود المتحصلات النقدية وهى أساساً المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض، وتوضع العناصر غير المتكررة فى خانة خاصة بها مع مراعاة توضيح اسم كل عنصر عند إجراء كل قيد متحصلات بدفتر يومية



المقبوضات. ونوضح كيفية القيد فى دفتر يومية المقبوضات والترحيل منه باستخدام عمليات التحصيل النقدى التى قامت بها منشأة الفتح التجارية خلال شهر يناير سنة ١٩٩٩ والتى تتلخص فيما يلى :

- فى ١ يناير استثمر مالك المشروع مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه لانشاء شركة تجارية أودعها ببنك الاسكندرية.

- فى ٤ يناير باعت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

- فى ٥ يناير باعت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.

- فى ٨ يناير حصلت المنشأة من العميل محمد نصر جزء من قيمة الفاتورة رقم ٩٩/١ بتاريخ ٢ يناير وتبلغ ٤٥٠٠ جنيه وقد منح العميل خصم نقدى قدره ٢٪.

- فى ١٠ يناير باعت المنشأة جزء من الأراضى التى لا تحتاج إليها بمبلغ اجمالى قدره ٣٠٠٠٠ جنيه وقد سدد المشتري مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نقدا وحرر بالباقي كميالة تستحق بعد ثلاثة شهور.

- فى ١٢ يناير حصلت المنشأة من العميل محمد الطباخ على جزء من قيمة الفاتورة رقم ٩٩/٤ يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وقد منح العميل خصم نقدى قدره ٢٪ من قيمة المسدد من الفاتورة.

- فى ١٥ يناير باعت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

- فى ٢٥ يناير حصلت المنشأة جزء من الفاتورة رقم ٩٩/٧ من العميل سعيد عيد وقد منح العميل خصم قدرة ٢٪ من المبلغ المسدد وبلغ صافى المحصل ٨٨٢٠ جنيه.

- فى ٣١ يناير حصلت المنشأة على قرض من بنك الدلتا بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٥٪ (القرض لمدة ستة شهور) وقد أودعت المنشأة المبلغ فى خزنتها.

وتظهر يومية المقبوضات النقدية بعد تسجيل تلك العمليات بها على الصورة التالية.

يومية القبوضات النقدية

حسابات دائمة									
حسابات أخرى			المعلاء			حسابات مدنية			
البانك	رقم حصة الاصل	اسم الحساب	البانك	رقم حصة الاصل	اسم الحساب	رقم حصة الاصل	اسم الحساب	رقم حصة الاصل	اسم الحساب
١٩٩٩	١	بنك	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	بنك	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	بنك	١٥٠٠٠
٤	٢٠١	بنك	٣٠٠٠	٣٠٠٠	بنك	٣٠٠٠	٣٠٠٠	بنك	٣٠٠٠
٥	٢٠٢	بنك	٤٠٠٠	٤٠٠٠	بنك	٤٠٠٠	٤٠٠٠	بنك	٤٠٠٠
٨	٩٩/١	بنك	٤٤١٠	٤٤١٠	بنك	٤٤١٠	٤٤١٠	بنك	٤٤١٠
١٠	٩٩/١	بنك	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	بنك	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	بنك	١٠٠٠٠
١٢	٩٩/٤	بنك	٩٨٠٠	٩٨٠٠	بنك	٩٨٠٠	٩٨٠٠	بنك	٩٨٠٠
١٥	٩٩/٢	بنك	٥٠٠٠	٥٠٠٠	بنك	٥٠٠٠	٥٠٠٠	بنك	٥٠٠٠
٢٥	٩٩/٧	بنك	٨٨٢٠	٨٨٢٠	بنك	٨٨٢٠	٨٨٢٠	بنك	٨٨٢٠
٣١	٩٩/٧	بنك	٥٠٠٠	٥٠٠٠	بنك	٥٠٠٠	٥٠٠٠	بنك	٥٠٠٠
الاجمعي			١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	بنك	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	بنك	١٥٠٠٠

ويلاحظ من تصميم دفتر يومية المقبوضات السابق عرضه مايلي :

#### أولاً : مكونات الجانب المدين

١- حساب النقدية : ويترج في هذا العمود كل القيود التي تسجل في هذه اليومية لأن هذا الدفتر مخصص أصلاً للمقبوضات أو العمليات التي تنطوي على استلام نقدية دون سواها من العمليات، وحساب النقدية قد يكون نقدية بالخزينة أو نقدية بالبنك كما هو ظاهر في الدفتر.

٢- الخصم النقدي المسموح به : يستخدم هذا العمود لتسجيل الخصم النقدي المسموح به لكل عميل عند تحصيل المبلغ المستحق عليه، ويمثل مجموع هذا العمود في نهاية الشهر الخصم الممنوح للعملاء عن الشهر.

٣- الحسابات الأخرى : يشتمل الجانب المدين على عمود ثالث للحسابات الأخرى (بخلاف النقدية والخصم المسموح به) يستخدم هذا العمود لتسجيل المديونية في أى حساب آخر بخلاف حساب النقدية وحساب الخصم المسموح به مع ملاحظة توفير مكان لكتابه اسم الحساب ورقمة في الدليل الحسابي. وعلى سبيل المثال فإن العملية التي قامت بها المنشأة يوم ١٠ يناير سنة ١٩٩٩ انطلوت على بيع أراضى مقابل تحصيل مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نقداً و ٢٠٠٠٠ جنيه في صورة ورقة قبض، وبناء عليه تم تسجيل النقدية في عمود النقدية وتم تسجيل أوراق القبض في عمود الحسابات الأخرى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وقد قابل هذين الحسابين المدينين ومجموعهما ٣٠٠٠٠ جنيه حساب دائن في قسم الحسابات الدائنة هو حساب الأراضي.

#### ثانياً : مكونات الجانب الدائن

١- عمود المبيعات : ويسجل في عمود المبيعات المتحصلات نتيجة عمليات البيع النقدي ويوفر وجود هذا العمود الجهد الخاص بالترحيل، لأن

وجوده يسمح بتجميع كل المبيعات النقدية خلال الشهر وترحيلها مرة أخرى إلى الجانب الدائن من حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام.

٢- عمود العملاء : ويستخدم هذا العمود لتسجيل اسم العميل الذى قام بسداد نقدية والمبلغ المحصل منه، مع إضافة خانة لوضع علامة فيها تفيد ترحيل القيمة المحصلة من العميل إلى الحساب الشخصى الخاص به فى دفتر أستاذ مساعد العملاء. ومن الطبيعى أن مجموع خانة العملاء سيرحل إلى حساب إجمالى العملاء بدفتر الأستاذ العام.

٣- الحسابات الأخرى : ويستخدم هذا العمود لتسجيل دائنية أى حساب آخر بخلاف حسابات المبيعات والعملاء، وينبغى أن يذكر اسم الحساب الدائن ورقمة فى القسم الخاص بالحسابات الأخرى.

وتتكون عملية الترحيل من دفتر يومية المقبوضات من شقين، الشق الأول يختص بالترحيل اليومي من هذا الدفتر إلى الحسابات التحليلية، والشق الثانى هو الترحيل الدورى فى نهاية الشهر إلى الحسابات الاجمالية بدفتر الأستاذ العام. وفيما يتعلق بالترحيل اليومي من دفتر يومية المقبوضات نجد أنه من الضرورى ترحيل التفاصيل الواردة فى عمود العملاء بدفتر الأستاذ المساعد للعملاء مع وضع علامة تفيد القيام بهذا الترحيل فى العمود المخصص لذلك. ويترتب على هذا الترحيل اليومي للمتحصلات النقدية من العملاء إلى الحسابات الخاصة بهؤلاء العملاء أنه يمكن معرفة رصيد أى عميل فى أى يوم، وبالتالي مساعدة الإدارة فى إتخاذ القرارات المتعلقة بمنح الائتمان. كما أن توفير هذه الأرصدة بصورة يومية يساعد على متابعة جهود تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء والتي تجاوزت فترة الائتمان الممنوحة لها.

وفى نهاية الشهر يتم تجميع دفتر يومية المقبوضات النقدية ويجرى بهذا المجموع قيد يومية شهرى يظهر بالنسبة للمثال المعروض هنا على الصورة التالية

صفحة رقم ...

دفتر اليومية العامة

١٩٩٩/١/٣١	من مذكورين			
	ح/ا نقدية بالخزينة			٩٥٠٣٠
	ح/ا نقدية بالبنك			١٥٠٠٠٠
	ح/ا الخصم النقدي المسموح به			٤٧٠
	ح/ا أوراق القبض			٢٠٠٠٠
	إلى مذكورين			
	ح/ا المبيعات		١٢٠٠٠	
	ح/ا اجمالي العملاء		٢٣٥٠٠	
	ح/ا رأس المال		١٥٠٠٠٠	
	ح/ا الأراضي		٣٠٠٠٠	
	ح/ا القرض		٥٠٠٠٠	
	إثبات المقبوضات النقدية الخاصة بشهر يناير من واقع مجاميع دفتر يومية للقروض			

ومن الطبيعي أن هذا القيد يرحل إلى كل حساب من الحسابات الواردة به في دفتر الأستاذ العام. وستظهر أرصدة تلك الحسابات بعد الترحيل الرصيد النهائي لكل منها والذي ينبغي أن يتطابق مع مجموع الأرصدة التحليلية للحساب إن وجدت. وتجدر الإشارة إلى أن القسم الخاص بالحسابات الأخرى سواء في الجانب المدين أو الجانب الدائن في دفتر يومية المقبوضات قد ظهرت الحسابات التي يشتمل عليها بالتفصيل في هذا القيد، وذلك ضماناً لترحيل العمليات التي قامت بها المنشأة إلى الحسابات الخاصة بها بصورة سليمة.

ويلاحظ أنه في حالة تحويل نقدية من النقدية الموجودة بصندوق المنشأة إلى البنك فإن هذه النقدية ستظهر كمقبوضات في الخانة الخاصة بالنقدية بالبنك في الجانب المدين، وسيتم إثباتها في الجانب الدائن من دفتر يومية المقبوضات النقدية في القسم الخاص بالحسابات الأخرى بجعل حساب النقدية بالصندوق دائناً. وبالتالي فإنها ستدرج في القيد المركزي الخاص بيومية

المقبوضات وسيكون حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب النقدية بالخزينة دائئا.

#### ٧- دفتر يومية المدفوعات :

يخصص دفتر يومية مستقل لتسجيل العمليات المتعلقة بسداد نقدية من النقدية الموجودة لدى المنشأة أو بالبنك، أى تلك العمليات التى يكون حساب النقدية دائئا فيها مثال ذلك سداد حسابات الموردين وأوراق الدفع وسداد مصروفات التشغيل النقدية والمشتريات النقدية من البضاعة. وكما هو الحال بالنسبة ليومية المقبوضات فإن دفتر يومية المدفوعات سينقسم إلى جانبين أحدهما للحسابات المدنية والآخر للحسابات الدائنة. وسيشتمل القسم الخاص بالحسابات المدنية على الحسابات التى ستجعل مدينة بالمدفوعات النقدية، وسيخصص خانة لكل عنصر من العناصر المهمة من تلك الحسابات وهى اساساً الموردين والمشتريات النقدية.

أما باقى العناصر فستدرج فى قسم الحسابات الأخرى التى ستجعل مدينة. وسيشتمل القسم الخاص بالحسابات الدائنة على عمود للنقدية بالصندوق وآخر للنقدية بالبنك وعمود ثالث للحسابات الأخرى. ونعرض فيما يلى لعمليات المدفوعات التى قامت بها منشأة الفتح التجارية لتوضيح كيفية استخدام دفتر يومية المدفوعات وكيفية الترحيل منه للحسابات التحليلية والحسابات الاجمالية :

١- فى ١/١/١٩٩٩ سددت المنشأة إيجار مبنى المخازن عن شهر يناير وقدره ٨٠٠ جنيه.

٢- فى ٢ يناير اشترت المنشأة بضاعة نقداً مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

٣- فى ٨ يناير سددت المنشأة لخالد الغندور المستحق له من مشتريات ٣ يناير وحصلت على خصم نقدى قدره ٢٪.

- ٤- في ٥ يناير اشترت المنشأة عقاراً بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه على أساس ٦٥٠٠٠ جنيه للأرض و ٣٥٠٠٠ جنيه للمبنى وذلك لاستخدامه في ممارسة نشاطها التجارى. وقد سددت المنشأة ٧٠٠٠٠ جنيه من ثمن البيع بشيك على البنك وحرر بالباقي سند اذنى مستحق بعد ستة شهور.
- ٥- في ١٧ يناير سددت المنشأة فاتورة تليفون بمبلغ ٣٥٠ جنيه.
- ٦- في ١٨ يناير سددت المنشأة محلات الصالون الأخضر مبلغ ٣٠٠٠ جنيه وحصلت على خصم نقدى قدره ٢٢٪ من المبلغ المسدد.
- ٧- في ٢٥ يناير اشترت المنشأة بضاعة نقداً بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.
- ٨- في ٣٠ يناير سددت المنشأة قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق بمبلغ ٧٢٠ جنيه لمدة سنتين.
- ٩- في ٣١ يناير سددت المنشأة المرتبات المستحقة عن شهر يناير وقدرها ٢٤٠٠ جنيه.
- وتظهر يومية المدفوعات النقدية بعد تسجيل تلك العمليات بها على الصورة التالية :





ويتم الترحيل من دفتر يومية المدفوعات بنفس الأسلوب الخاص بدفتر يومية المقبوضات، حيث يتم ترحيل القيود الخاصة بالحسابات التحليلية للموردين بدفتر أستاذ مساعد الموردين يوما بيوم وذلك للوقوف على الأرصدة المستحقة لهؤلاء الموردين أولا بأول. ومن الضروري وضع علامة تفيد القيام بهذا الترحيل أمام اسم كل مورد في الخانة المخصصة لهذا الغرض. وفي نهاية الشهر يتخذ مجموع هذا الدفتر كأساس لاعداد قيد يومية مركزي لاثبات عمليات المدفوعات في اليومية العامة وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ، ويظهر هذا القيد بالنسبة للمثال المعروض هنا على الصورة التالية :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية العامة

١٩٩٩/١/٣١	من مذكورين			
	حـ / اجمالي الموردين			٨٤٠٠
	حـ / المشتريات			٢٥٠٠٠
	حـ / مصروفات الايجار			٨٠٠
	حـ / الأراضي			٦٥٠٠٠
	حـ / المباني			٣٥٠٠٠
	حـ / مصاريف تليفون			٣٥٠
	حـ / تأمين مقدم			٧٢٠
	حـ / أجور ومرتبات مستحقة			٢٤٠٠
	إلى مذكورين			
	حـ / نقدية بالخزينة	٣٧٥٠٢		
	حـ / نقدية بالبنك	٧٠٠٠٠		
	حـ / الخصم النقدي المكتسب	١٦٨		
	حـ / أوراق الدفع	٣٠٠٠٠		
	إثبات المدفوعات النقدية الخاصة بشهر			
	يناير من واقع مجاميع دفتر يومية			
	المدفوعات..			

ويجدر الإشارة إلى أن تحقيق الرقابة الداخلية على عمليات النقدية تقتضى فصل عمليات المقبوضات النقدية عن عمليات المدفوعات. بمعنى أنه لا ينبغي أن يكون مسموحاً استخدام جزء من المقبوضات لسداد المدفوعات، وإنما ينبغي أن يتم حصر المقبوضات يومياً وتوريدها للبنك أول بأول، كما أن المدفوعات يكون من المستحسن سدادها عن طريق الشيكات أما بالنسبة للمدفوعات التي تكون قيمتها محدودة فإنه يستخدم بالنسبة لها صندوق خاص يسمى صندوق المصروفات الثرية، والذي يتم تشغيله وفقاً لنظام السلفة المستديمة. ويقتضى هذا النظام بأن يسحب أحد المسئولين فى المنشأة مبلغاً معيناً يكفى لتغطية المدفوعات الثرية لمدة شهر مثلاً، وليكن ٥٠٠٠ جنيه، ويظهر هذا المبلغ عند سحبه من خزانة المنشأة أو من البنك فى يومية المدفوعات ويحمل على حساب صندوق الثرية، أى أنه سيظهر ضمن القيد المركزى الخاص بيومية المدفوعات قيد يومية يظهر على الصورة التالية :

××	××	من حـ / صندوق المصروفات الثرية إلى حـ / نقدية بالخزينة أو حـ / نقدية بالبنك	تاريخ سحب المبلغ
----	----	---	---------------------

ويحتفظ المسئول عن صندوق المصروفات بدفتر تحليلى يبين عناصر المصروفات التى تتم عن طريقه مثال ذلك مصاريف الانتقال والسفر، ومصاريف الضيافة، والمصاريف الثرية وغير ذلك من أنواع المصاريف التى تسدد عن طريق هذا الصندوق الخاص. وعندما يقترب رصيد صندوق المصروفات الثرية من الانتهاء يكون على المسئول عن صندوق المصروفات الثرية أن يقدم المستندات المؤيدة للمدفوعات التى تمت عن طريقه ويطلب الحصول على قيمتها من الخزينة الرئيسية للمنشأة أو من البنك. ويتم مراجعة تلك المستندات ويعتمد صرف المبالغ الخاصة بها بعد ذلك، وبعد اعتماد الصرف ستظهر هذه

المدفوعات فى دفتر يومية المدفوعات النقدية وستدرج ضمن القيد الشهري المركزى الخاص بها<sup>٩</sup>، وسيحصل المستول عن صندوق المصروفات على قيمة تلك المدفوعات لاعادة الرصيد الموجود لديه إلى المبلغ المخصص له لتسديد المدفوعات الثرية، أو لاستعاضة رصيد صندوق المصروفات الثرية إلى ما كان عليه فى بداية الفترة. ويلاحظ أنه من الضروري إثبات المصروفات التى تتم عن طريق صندوق المصروفات الثرية فى نهاية السنة المالية مهما بلغت قيمتها وذلك ضمانا لأن تشتمل الحسابات الختامية على كافة المصروفات التى تخص الفترة المحاسبية.

#### ٨- دفتر يومية الأجور والمرتبات

تعتبر تكلفة المرتبات والأجور من أهم عناصر التكاليف فى المنشآت التجارية والصناعية، وتحتاج الأجور والمرتبات إلى عناية خاصة لتحقيق الرقابة عليها. ويرتبط موضوع الرقابة على الأجور بدراسة محاسبة التكاليف الصناعية، ولكن ما يهمنا إبرازه هنا هو كيفية حصر الأجور والمرتبات وكيفية تسجيلها من الناحية المالية. وفى حقيقة الأمر فإن الرقابة على الأجور والمرتبات تتطلب من المنشأة تخصيص دفتر يومية خاص لاثبات الأجور والمرتبات المستحقة لكل عامل أو مستخدم، والتى قد تتحدد على أساس شهري (على أساس الزمن) أو على أساس الانتاج، كما ينبغى أن يوضح هذا الدفتر الخصومات المتعلقة بالأجور والمستحقة للجهات المختلفة. وغيرها من أنواع الاستقطاعات المختلفة المرتبطة بالأجور والمرتبات. ويظهر دفتر يومية المرتبات والأجور فى أبسط صورة بالنسبة للحالة المعروضة هنا على الصورة التالية :

\* ستحمل بنود المصروفات على الحسابات الخاصة بها. وسيجمل حساب النقدية بالخزينة أو بالبنك دائما بقيمة تلك المصاريف.

الاجر المتبقى المستحق العرف	الاستقاعات المختلفة					الاجمالي	الزايما العينة	حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية	المربح الشهري	الوظيفة	اسم العامل أو الموظف
	حصة الاستقاعات	أخرى	قرارات	أقساط سلفيات	تأمينات اجتماعية						
٤٦٠	٣٩٠				١٨٠	٨٠	٧٢٠	١٢٠	٦٠٠	مدير عام	محمد حسن
٣٩٠	٢١٠				١٥٠	٦٠	٦٠٠	١٠٠	٥٠٠	مدير مبيعات	سبحر محمود
٣٩٠	٢١٠				١٥٠	٦٠	٦٠٠	١٠٠	٥٠٠	مدير إداري	حسام خليل
٣١٠	١٧٠				١٢٠	٥٠	٤٨٠	٨٠	٤٠٠	محاسب	سيد مصطفى
٢٣٠	١٣٠				٩٠	٤٠	٣٦٠	٦٠	٣٠٠	محاسب	مدوح الشيشي
١٩٥	١٠٥				٧٥	٣٠	٣٠٠	٥٠	٢٥٠	كاتب مبيعات	مصطفى محمود
١٩٥	١٠٥				٧٥	٣٠	٣٠٠	٥٠	٢٥٠	كاتب	أحمد جبريل
١١٥	٦٥				٤٥	٢٠	١٨٠	٣٠	١٥٠	عامل بيع	فليب خليل
١١٥	٦٥				٤٥	٢٠	١٨٠	٣٠	١٥٠	عامل إداري	شهبان سيد
٢٤٠٠	١٣٢٠				٩٣٠	٣٩٠	٣٧٢٠	٦٢٠	٣١٠٠		المجموع

ويوضح هذا الدفتر اجمالي المرتبات والأجور والمرتبات المستحقة عن شهر يناير، كما يوضح حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية، ويوضح أيضا تفاصيل الاستقطاعات المختلفة من هذه الأجور، والأجور الصافية المستحقة الصرف للعاملين بالمنشأة. ومن الطبيعي أن بيانات هذا السجل تستوفي من عقود العمل الخاصة بهؤلاء المستخدمين ومن تسجيل الوقت الخاص بهم، وحصر الغياب، وغير ذلك من المستندات التي يحتفظ بها عادة قسم الأجور في المنشأة، ومن الممكن أن يعد كشف الأجور الشهري الذي يوقع عليه العمال والمستخدمين بما يفيد استلامهم لأجورهم المستحقة من واقع هذا السجل.

ويتخذ مجموع هذا الدفتر كأساس لاثبات الأجور الشهرية بعد تحليلها وفقا لنوعية تلك الأجور\*، ويتضح من هذا السجل أن المرتبات والأجور البيعية هي مرتب مدير المبيعات وقدره ٦٠٠ جنيه (بعد إضافة حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية) ومرتب كاتب المبيعات وقدره ٣٠٠ جنيه ومرتب عامل البيع وقدره ١٨٠ جنيه، وبالتالي يكون مجموع المرتبات البيعية هو ١٠٨٠ جنيه والباقي وقدره ٢٦٤٠ جنيه (٣٧٢٠ جنيه - ١٠٨٠ جنيه) هو بمثابة مرتبات وأجور إدارية، وبالتالي فإن قيد اليومية الشهري الخاص باثبات الأجور سيظهر على الصورة التالية :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية العامة

١٩٩٩/١/٣١	من مذكورين			
	ح/ مصاريف المرتبات الادارية		٢٦٤٠	
	ح/ مصاريف المرتبات البيعية		١٠٨٠	
	إلى مذكورين			
	ح/ مصلحة الضرائب	٣٩٠		
	ح/ هيئة التأمينات الاجتماعية	٩٣٠		
	ح/ مرتبات وأجور مستحقة	٢٤٠٠		
	إثبات الأجور والمرتبات المستحقة عن شهر يناير من واقع يومية الأجور.			

\* يمكن أن يضاف إلى هذا السجل بعض الخانات التي توضح نوع الأجور والمرتبات بدلا من القيام بالتحليل في نهاية الشهر.

ويرحل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به فى دفتر الأستاذ العام، وبالتالي ستظهر حسابات المرتبات الادارية والبيعية الخاصة بالشهر، وستظهر حسابات الاستقطاعات المتعلقة بالأجور وهى بمثابة حسابات التزامات، أما المرتبات والأجور المستحقة فهو حساب مؤقت سيسدد فى نهاية الشهر فى دفتر يومية المدفوعات وذلك على نحو ما سبق أن بينا عند استعراض هذا الدفتر، حيث ظهر فيه ضمن المدفوعات فى نهاية الشهر مبلغ ٢٤٠٠ جنيه أجور ومرتبات مستحقة.

#### ٨- التفاوت فى اليومية المساعدة والسجلات التحليلية

يتوقف عدد الأعمدة التى تشتمل عليها كل يومية من اليوميات المساعدة على نوع المشروع وطبيعة العمل فيه، ومن ناحية أخرى فإن عدد اليوميات المساعدة المستخدمة يعتمد أيضا على نوع المشروع وعلى حجم الأنواع المختلفة من العمليات. إن اشتمال دفتر يومية المقبوضات على عمود للخصم الممنوح للعملاء يتوقف على سبيل المثال على ما إذا كانت المنشأة تمنح العملاء خصصاً للسداد المعجل أم لا. ومن ناحية أخرى فإن المنشأة قد يتبين لها أن عملاتها يردون البضاعة المبيعة إليهم على الحساب بصورة متكررة تبرر استخدام دفتر يومية مساعد لتسجيل تلك المردودات، وستظهر هذه اليومية فى هذه الحالة جميع البيانات الخاصة بالبضاعة المردودة وتأخذ الشكل المبسط التالى:

صفحة رقم ...

يومية مردودات المبيعات

التاريخ	اسم العميل	سبب رد البضاعة	رقم إذن الاستلام أو اشعار الرد	√	المبلغ

ومن الطبيعي أنه سيتم التسجيل فى هذه اليومية من واقع صور إذون إستلام البضاعة المردودة أو من واقع صور إشعار الإضافة المحرر للعميل عن البضاعة المردودة. وسترحل القيود التفصيلية المدرجة فى هذا الدفتر يوميا إلى الحسابات الخاصة للعملاء فى دفتر أستاذ مساعد العملاء، كما أن مجموع هذا الدفتر سيتخذ فى نهاية الشهر كأساس لاعداد قيد يومية مؤداه جعل حساب مردودات المبيعات مدينا وحساب إجمالى العملاء دائنا.

يتضح من المناقشة السابقة أن النظام المحاسبي يقوم على أساس استخدام مجموعة من اليوميات المساعدة التى تسجل فيها تفاصيل العمليات المتكررة ويتخذ مجموع كل منها كأساس لاعداد قيد اليومية المركزى للتسجيل فى الحسابات الإجمالية. ويقابل الحسابات الإجمالية الموجودة فى دفتر الأستاذ العام حسابات تحليلية موجودة فى دفتر الأستاذ المساعدة. وقد سبق أن ذكرنا نوعين من هذه الدفاتر هما دفتر أستاذ مساعد العملاء، ودفتر أستاذ مساعد الموردين، كما سبق أن تعرضنا لدفتر أستاذ مساعد آخر عند الحديث عن عمليات البضاعة، وهو دفتر أستاذ مساعد المخازن الذى يوجد به صفحة أو بطاقة لكل عنصر من عناصر البضاعة المخزونة. ويمكن أن يعد دفتر أستاذ مساعد لأى حسابات إجمالية قد تكون موجودة فى دفتر الأستاذ العام، ولعل أهم دفاتر الأستاذ المساعدة التى يمكن أن توجد فى الحياة العملية هي :

١- دفتر أستاذ مساعد الآلات ويخصص به صفحة لكل آلة من الآلات التى يملكها المشروع وتبين جميع المعلومات والتفاصيل المتعلقة بهذه الآلة، وأيضا توضح مجمع أو مخصص الإهلاك الخاص بتلك الآلة. ومن الطبيعي أن مجموع الأرصدة فى البطاقات المختلفة الموجودة بهذا الدفتر ينبغي أن يتطابق مع رصيد حساب الآلات فى دفتر الأستاذ العام.

٢- دفتر أستاذ مساعد السيارات ويخصص به بطاقة لكل سيارة تبين جميع البيانات الخاصة بكل منها كما توضح الإهلاك المجمع الخاص بكل منها.

٣- دفتر أستاذ مساعد المصاريف العمومية المتنوعة، ويخصص به صفحة لكل بند من بنود المصاريف العمومية، والتي يتكون منها الحساب الإجمالي لتلك المصاريف في دفتر الأستاذ العام. وتشبه العلاقة بين الحسابات التحليلية الموجودة بهذا الدفتر وحساب المصاريف العمومية الموجود بدفتر الأستاذ العام نفس العلاقة بين الحسابات الموجودة في دفتر أستاذ مساعد العملاء، وحساب إجمالي العملاء في دفتر الأستاذ العام.

ويتم الترحيل إلى الحسابات التحليلية الموجودة دفاتر الأستاذ المساعد من واقع المستندات الأصلية لكل عملية، فمثلا عند شراء آلة معينة سيتم الترحيل في بطاقة الآلة في سجل الآلات من واقع فاتورة الشراء، التي ستتحذف أيضا كأساس لاجراء قيد اليومية المتعلق بإثبات شراء تلك الآلة. كما أنه في حالة المصاريف العمومية سيتم القيد في السجل التحليلي من واقع صور إيصالات الاستلام أو الفواتير أو غير ذلك من المستندات التي تفيد وجود تلك المصروفات.

وينبغي مطابقة الأرصدة التحليلية الموجودة في كل دفتر من دفاتر الأستاذ المساعد مع الحساب الإجمالي الخاص بكل منها مرة على الأقل كل شهر، وذلك لتحقيق الهدف من الاحتفاظ بتلك السجلات المساعدة. كما قد يكون من الملائم من ناحية الرقابة الفصل بين من يحتفظ بالسجلات التحليلية والحسابات الإجمالية.

#### ٩- دفتر اليومية العامة :

أوضحنا فيما سبق أن كل عمليات المقبوضات والمدفوعات النقدية، وكذا عمليات مشتريات ومبيعات البضاعة، وأيضا المردودات المتعلقة بها يتم تسجيلها يوميا في دفاتر اليومية المساعدة، وبناء على ذلك فإنه سيتبقى بعد تسجيل تلك العمليات بعض العمليات الأخرى القليلة التي سيتم تسجيلها في دفتر اليومية العامة. ولعل أهم العمليات والقيود التي تسجل في اليومية العامة هي :



- ١ - عمليات شراء وبيع الأصول طويلة الأجل (الثابتة) مثل الأراضي والمباني والآلات والسيارات والأثاث على الحساب.
- ٢ - عمليات مردودات المشتريات ومردودات المبيعات في حالة عدم وجود دفاتر يومية مساعدة خاصة بكل منها.
- ٣ - عمليات الديون المدونة التي يتأكد للمنشأة عدم إمكان تحصيلها.
- ٤ - عمليات رفض سداد أوراق القبض سواء كانت تلك الأوراق موجودة في حيازة المنشأة أو مرسلة للبنك للتحصيل.
- ٥ - قيود تصحيح الأخطاء المحاسبية.
- ٦ - قيود اليومية المركزية المتعلقة باليوميات المساعدة المختلفة.
- ٧ - قيود التسوية والاقفال التي تعد في نهاية الفترة المحاسبية.

وبفرض أن منشأة الفتح المعروضة في هذا الفصل قد قامت بالعمليات الإضافية التالية بالإضافة إلى العمليات التي سبق تسجيلها بدفاتر الأستاذ المساعدة :

- أ - في ٩ يناير رد العميل محمد نصر جزء من البضاعة المباعة إليه في ٢ يناير بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.
  - ب - في ١٥ يناير اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من محلات روستيكو على أن تسدد القيمة بعد شهرين من تاريخ الشراء.
  - ج - في ٢٥ يناير منحت المنشأة العميل سعد عيد سماح على البضاعة المباعة إليه يوم ١٩ يناير بمبلغ ٢٠٠ جنيه.
- فإن هذه العمليات تسجل في اليومية العامة على الصورة التالية :

١٩٩٩/١/٩	من حـ/ مردودات المبيعات إلى حـ/ اجمالي العملاء (العميل محمد نصر) إثبات مردودات المبيعات الخاصة بالعميل محمد نصر.		١٠٠٠	١٠٠٠
٩٩/١/١٥	من حـ/ الأثاث إلى حـ/ داتون متنوعون (حـ/ محلات روسيتكو) إثبات شراء الأثاث اللازم للمكتب من محلات روسيتكو.		١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٩٩/١/٢٥	من حـ/ مسموحات المبيعات إلى حـ/ اجمالي العملاء (حـ/ سعد عيد) إثبات مسموحات المبيعات الممنوحة للعامل سعد عيد.		٢٠٠	٢٠٠

ويتم ترحيل تلك القيود أولاً بأول إلى حسابات دفتر الأستاذ العام، كما ترحل تلك القيود أيضاً إلى الحسابات التحليلية الخاصة بالعملاء في دفتر أستاذ مساعد العملاء. ويلاحظ أننا رحلنا قيمة الأثاث الذي قامت المنشأة بشرائه إلى حساب إجمالي الدائتين وليس حساب إجمالي الموردين، على أساس أننا نفضل تخصيص حساب إجمالي الموردين لظهور المستحق على المنشأة نتيجة عمليات شراء البضاعة التي تقوم بالتجار فيها.

وتجدر الإشارة إلى أنه نظراً لأن النظام المحاسبي يعتمد على استخدام مجموعة عديدة من اليوميات بالإضافة إلى دفتر اليومية العامة فإنه من الضروري أن توضح حسابات دفتر الأستاذ العام والحسابات الموجودة في دفاتر الأستاذ

المساعدة المصدر المرحل منه القيد إلى تلك الحسابات فى العمود المخصص لبيان رقم صفحة اليومية. ويمكن أن تستخدم الرموز لتوضيح مصادر القيد بتلك الحسابات، فعلى سبيل المثال يمكن القول: ١/١ ع لتعنى الصفحة رقم ١ يومية المبيعات. (م.ع. مردودات مبيعات).

٧/ش لتعنى الصفحة رقم ٧ يومية المشتريات. (م.ش. مردودات مشتريات).

٣/ض لتعنى الصفحة رقم ٣ يومية المقبوضات.

٥/د لتعنى الصفحة رقم ٥ يومية المدفوعات.

١/م لتعنى الصفحة رقم واحد باليومية العامة.

٣/ق لتعنى الصفحة رقم ٣ يومية أوراق القبض.

٢/ف لتعنى الصفحة رقم ٢ يومية أوراق الدفع.

ويسهل استخدام هذه الرموز كثيراً من عمليات المراجعة والربط بين السجلات المختلفة التى ينطوى عليها النظام المحاسبى.

١٠- ترحيل القيود المختلفة إلى الحسابات الخاصة بها وبيان العلاقة بين حسابات دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة :

سنقوم بترحيل العمليات المختلفة التى سبق إعداد قيود اليومية الخاصة بها فى هذا الفصل وذلك للموقف على العناصر المختلفة التى تظهر فى كل من الحسابات الإجمالية للعملاء والموردين، والحسابات التحليلية لهما الموجودة فى دفتر الأستاذ المساعد للعملاء والأستاذ المساعد للموردين.

ونعرض فيما يلى للحسابات التى تظهر فى دفتر الأستاذ العام والحسابات التى تظهر فى دفاتر الأستاذ المساعدة للعملاء والموردين.

أولا حسابات دفتر الأستاذ العام :

ح/ النقدية باخزينة ح/ ...

١/٣١	من مذكورين	٣٧٥٠٢	١/٣١	إلى مذكورين	٩٥٠٣٠
١/٣١	رصيد	٥٧٥٢٨			
		٩٥٠٣٠			٩٥٠٣٠

ح/ نقدية بالبنك ح/ ...

١/٣١	من مذكورين	٨٠٠٠٠	١/٣١	إلى مذكورين	١٥٠٠٠٠
	رصيد	٧٠٠٠٠			
		١٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠

ح/ أوراق القبض ح/ ...

١/٣١	رصيد	٣٨٣٠٠	١/٣١	إلى ح/ اجمالي العملاء إلى مذكورين	١٨٣٠٠ ٢٠٠٠٠
		٣٨٣٠٠			٣٨٣٠٠

ح/ اجمالي العملاء ح/ ...

١/٣١	من ح/ أوراق القبض	١٨٣٠٠	١/٣١	إلى ح/ المبيعات	٥٢٥٠٠
	من مذكورين	٢٣٥٠٠			
	من ح/ مردودات للمبيعات	١٠٠٠			
	من ح/ سموحات للمبيعات	٢٠٠			
	رصيد	٩٥٠٠			
		٥٢٥٠٠			٥٢٥٠٠

الفصل العاشر : تصميم النظام المحاسبي المتكامل والبيانات  
والدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية

حـ / ...

حـ / تأمين مقدم

١/٣١	رصيد	٧٢٠	١/٣١	إلى مذكورين	٧٢٠
		٧٢٠			٧٢٠

حـ / ...

حـ / الأراضي

١/٣١	من مذكورين	٣٠٠٠٠	١/٣١	إلى مذكورين	٦٥٠٠٠
١/٣١	رصيد	٣٥٠٠٠			٦٥٠٠٠
		٦٥٠٠٠			٦٥٠٠٠

حـ / ...

حـ / المباني

١/٣١	رصيد	٣٥٠٠٠	١/٣١	إلى مذكورين	٣٥٠٠٠
		٣٥٠٠٠			٣٥٠٠٠

حـ / ...

حـ / الاثاث

١/٣١	رصيد	١٥٠٠٠	١/٣١	إلى حـ / دائرون متنوعون	١٥٠٠٠
		١٥٠٠٠			١٥٠٠٠

حـ / ...

حـ / أوراق الدفع

١/٣١	من حـ / اجمالي الموردين	١٧٦٠٠	١/٣١	رصيد	٤٧٦٠٠
١/٣١	من مذكورين	٣٠٠٠٠			٤٧٦٠٠
		٤٧٦٠٠			٤٧٦٠٠

... / حـ

حـ / اجمالي الموردين

١/٣١	من حـ / المشتريات	٤٢٥٠٠	١/٣١	إلى مذكورين	٣٩٠٠
				إلى حـ / أوراق الدفع	١٧٦٠٠
				إلى مذكورين	٨٤٠٠
				رصيد	١٢٦٠٠
		٤٢٥٠٠			٤٢٥٠٠

... / حـ

حـ / دائرون متنوعة

١/٣١	من حـ / الاثاث	١٥٠٠٠	١/٣١	رصيد	١٥٠٠٠
		١٥٠٠٠			١٥٠٠٠

... / حـ

حـ / مصلحة الضرائب

١/٣١	من مذكورين	٣٩٠	١/٣١	رصيد	٣٩٠
		٣٩٠			٣٩٠

... / حـ

حـ / هيئة التأمينات الاجتماعية

١/٣١	من مذكورين	٩٣٠	١/٣١	رصيد	٩٣٠
		٩٣٠			٩٣٠

الفصل العاشر : تصميم النظام المحاسبي المتكامل واليوميات  
والدفاتر المساعدة والصناعات الإجمالية

ح/ الأجر والمرتبات المستحقة ح/ ...

١/٣١	من مذكورين	٢٤٠٠	١/٣١	رصيد	٢٤٠٠
		٢٤٠٠			٢٤٠٠

ح/ القرض ح/ ...

١/٣١	من مذكورين	٥٠٠٠٠	١/٣١	رصيد	٥٠٠٠٠
		٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠

ح/ رأس المال ح/ ...

١/٣١	من مذكورين	١٥٠٠٠٠	١/٣١	رصيد	١٥٠٠٠٠
		١٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠

ح/ المبيعات ح/ ...

١/٣١	من ح/ اجمالي العملاء	٥٢٥٠٠	١/٣١	رصيد	٦٤٥٠٠
	من مذكورين	١٢٠٠٠			٦٤٥٠٠
		٦٤٥٠٠			٦٤٥٠٠

ح/ مردودات المبيعات ح/ ...

١/٣١	رصيد	١٠٠٠	١/٣١	إلى ح/ اجمالي العملاء	١٠٠٠
		١٠٠٠			١٠٠٠

حـ / ...

## حـ / مسموحات المبيعات

١/٣١	رصيد	٢٠٠	١/٣١	إلى حـ / اجمالي العملاء	٢٠٠
		٢٠٠			٢٠٠

حـ / ...

## حـ / الخصم النقدي المسموح به

١/٣١	رصيد	٤٧٠	١/٣١	إلى مذكورين	٤٧٠
		٤٧٠			٤٧٠

حـ / ...

## حـ / المشتريات

١/٣١	رصيد	٦٧٥٠٠	١/٣١	إلى حـ / الموردين	٤٢٥٠٠
		٦٧٥٠٠	١/٣١	إلى حـ / النقدية	٢٥٠٠٠
					٦٧٥٠٠

حـ / ...

## حـ / مردودات المشتريات

١/٣١	من حـ / اجمالي الموردين	٢٩٠٠	١/٣١	رصيد	٢٩٠٠
		٢٩٠٠			٢٩٠٠

حـ / ...

## حـ / مسموحات المشتريات

١/٣١	إلى حـ / اجمالي الموردين	١٠٠٠	١/٣١	رصيد	١٠٠٠
		١٠٠٠			١٠٠٠



الفصل العاشر : تصميم النظام المحاسبي المتكامل واليوميات  
والدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية

ح/ / ... الح/ الخصم النقدي المكتسب

١/٣١	من مذكورين	١٦٨	١/٣١	رصيد	١٦٨
		١٦٨			١٦٨

ح/ / ... ح/ مصروفات الايجار

١/٣١	رصيد	٨٠٠	١/٣١	إلى مذكورين	٨٠٠
		٨٠٠			٨٠٠

ح/ / ... ح/ مصاريف تليفون

١/٣١	رصيد	٣٥٠	١/٣١	إلى مذكورين	٣٥٠
		٣٥٠			٣٥٠

ح/ / ... ح/ مصاريف المرتبات الادارية

١/٣١	رصيد	١٠٨٠	١/٣١	إلى مذكورين	١٠٨٠
		١٠٨٠			١٠٨٠

ح/ / ... ح/ مصاريف المرتبات البيعة

١/٣١	رصيد	٣٦٤٠	١/٣١	إلى مذكورين	٣٦٤٠
		٣٦٤٠			٣٦٤٠

ثانيا : دفاتر الأستاذ المساعدة :

أ - دفتر أستاذ مساعد العملاء :

حـ / ...

حـ / محمد نصر

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/٢	مبيعات آجلة	ع / ١	٨٠٠٠		٨٠٠٠
١/٨	مدفوعات نقدية	ض / ١		٤٥٠٠	٣٥٠٠
١/٩	مردودات مبيعات	م / ١		١٠٠٠	٢٥٠٠

حـ / ...

حـ / محمد عمر حسن

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/٣	مبيعات آجلة	ع / ١	٧٠٠٠		٧٠٠٠
١/٤	أوراق قبض	ق / ١		٧٠٠٠	—

حـ / ...

حـ / خورشيد مصطفى

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/٤	مبيعات آجلة	ع / ١	٣٥٠٠		٣٥٠٠
١/١٣	أوراق قبض	ق / ١		٣٥٠٠	—

**الفصل العاشر : تصميم النظام المحاسبي المتكامل واليوميات  
والدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية**

حـ / ...

حـ / محمد الطباخ

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/٥	مبيعات آجلة	ع / ١	١٢٣٠٠		١٢٣٠٠
١/١٢	مدفوعات نقدية	خ / ١		١٠٠٠٠	٢٣٠٠

حـ / ...

حـ / سعد الفوارحي

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/٦	مبيعات آجلة	ع / ١	٧٢٠٠		٧٢٠٠
١/١٤	أوراق قبض	ق / ١		٣٢٠٠	٤٠٠٠

حـ / ...

حـ / سمير رضوان

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/١١	مبيعات آجلة	ع / ١	٤٦٠٠		٤٦٠٠
١/٢٥	أوراق قبض	ق / ١		٤٦٠٠	—

حـ / ...

حـ / سعيد عويد

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/١٩	مبيعات آجلة	ع/١	٩٩٠٠		٩٩٠٠
١/٢٥	مدفوعات نقدية	ض/١		٩٠٠٠	٩٠٠
١/٢٥	مسموحات مبيعات	م/١		٢٠٠	٧٠٠

ب- دفتر أستاذ مساعد الموردين

حـ / ...

حـ / محلات الطرايشي

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٢	مشتريات آجلة	ش/١		٧٥٠٠	٧٥٠٠
١/٥	أوراق دفع	ف/١	٥٦٠٠		١٩٠٠

حـ / ...

حـ / خالد الغنطور

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٤	مشتريات آجلة	ش/١		٥٤٠٠	٥٤٠٠
١/٨	مدفوعات نقدية	د/١	٥٤٠٠		---

الفصل العاشر : تصميم النظام المحاسبي المتكامل واليوميات  
والدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية

حـ / ...

حـ / أيمن منصور

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/٥	مشتريات آجله	١/ش		٣٢٥٠	٣٢٥٠
١/٨	أوراق دفع	١/ف	٣٢٥٠		—

حـ / ...

حـ / محلات الصالون الأخضر

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/١٠	مشتريات آجله	١/ش		٤٦٠٠	٤٦٠٠
١/١٣	مسموحات	١/م.ش	٢٠٠		٤٤٠٠
١/١٨	مدفوعات نقدية	١/د	٣٠٠٠		١٤٠٠

حـ / ...

حـ / هاني رمزي

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/١٥	مشتريات آجله	١/ش		٦٤٠٠	٦٤٠٠
١/١٦	أوراق دفع	١/ف	٦٤٠٠		—

حـ / ...

حـ / حسام حسن

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/٢٥	مشتريات آجله	١/ش		٥٠٠٠	٥٠٠٠
١/٢٦	أوراق دفع	١/ف	٢٣٥٠		٢٦٥٠

حـ / ...

حـ / اسماعيل يوسف

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/٢٧	مشتريات آجله	١/ش		٦٣٥٠	٦٣٥٠
١/٢٨	مردودات ومسموحات	١/م.ش	٢٢٠٠		٤١٥٠

حـ / ...

حـ / حسين السيد

تاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدین	دائن	رصید
١/٣٠	مشتريات آجله	١/ش		٤٠٠٠	٤٠٠٠
١/٣١	مردودات ومسموحات	١/م.ش	١٥٠٠		٢٥٠٠

### ثالثا : موازنة الحسابات وإعداد ميزان المراجعة :

بعد الإنتهاء من إعداد القيود المركزية الشهرية وتحويلها إلى الحسابات الخاصة بها دفتر الأستاذ العام وترصيد الحسابات الإجمالية، ينبغي التحقق من تطابق أرصدة الحسابات الإجمالية الموجودة بهذا الدفتر مع مجموع الأرصدة التحليلية المتعلقة بها، وذلك عن طريق إعداد ميزان مراجعة لكل أستاذ مساعد يبين الأرصدة التحليلية الموجودة به، والرصيد الإجمالي الموجود في دفتر الأستاذ العام، ويظهر ميزان مراجعة حسابات العملاء على النحو التالي :

#### منشأة الفتح التجارية ميزان مراجعة أرصدة أستاذ العملاء

بيان	الرصيد الإجمالي بدفتر الأستاذ العام	الأرصدة التحليلية بدفتر الأستاذ المساعد
محمد نصر	جنيه	جنيه
		٢٥٠٠
محمد الطباخ		٢٣٠٠
سعد الفرارحي		٤٠٠
سعد عيد		٧٠٠
اجمالي العملاء	٩٥٠٠	
	٩٥٠٠	٩٥٠٠

ويظهر ميزان مراجعة أستاذ مساعد الموردين على الصورة التالية :

**منشأة الفتح التجارية**  
**ميزان مراجعة أرصدة أستاذ الموردين**

بيان	الرصيد الاجمالي دفتر الأستاذ العام	الأرصدة التحليلية دفتر الأستاذ المساعد
محلات الطرايشى	جنيه	جنيه
محلات الصالون الاغسطس		١٩٠٠
محلات حسام حسن		١٤٠٠
اسماعيل يوسف		٢٦٥٠
حسن السيد		٤١٥٠
إجمالي الموردين	١٢٦٠٠	٢٥٠٠
	١٢٦٠٠	١٢٦٠٠

وبعد ذلك يعد ميزان مراجعة حسابات دفتر الأستاذ العام الذى سيظهر بالنسبة لهذا المثال على الصورة التالية :



منشأة الفتح التجارية

ميزان المراجعة في ١٩٩٩/١/٣١

بيان	دائن	مدين
	جنيه	جنيه
نقدية بالخزينة		٥٧٥٢٨
نقدية بالبنك		٨٠٠٠٠
أوراق قبض		٣٨٣٠٠
اجمالي العملاء		٩٥٠٠
تأمين مقدم		٧٢٠
أراضي		٣٥٠٠٠
مباني		٣٥٠٠٠
أثاث		١٥٠٠٠
أوراق دفع	٤٧٦٠٠	
اجمالي الموردين	١٢٦٠٠	
دائنون متنوعون	١٥٠٠٠	
مصلحة الضرائب	٣٩٠	
هيئة التأمينات الاجتماعية	٩٣٠	
قرض	٥٠٠٠٠	
رأس المال	١٥٠٠٠٠	
المبيعات	٦٤٥٠٠	
مردودات مبيعات		١٠٠٠
مسموحات مبيعات		٢٠٠
الخصم النقدي المسموح به		٤٧٠
المشتريات		٦٧٥٠٠
مردودات مشتريات	٢٩٠٠	
مسموحات مشتريات	١٠٠٠	
الخصم النقدي المكتسب	١٦٨	
مصروفات ايجار		٨٠٠
مصروفات تليفون		٣٥٠
مصاريف المرتبات الإدارية		٢٦٤٠
مصاريف المرتبات البيعية		١٠٨٠
	٣٤٥٠٨٨	٣٤٥٠٨٨

## ١١ - النظم المحاسبية الآلية والإلكترونية

تركزت مناقشتنا السابقة على نظام محاسبى يدوى حيث يتم التسجيل يومياً بواسطة المحاسبين فى اليوميات والدفاتر المساعدة. ويتم الترحيل يدوياً أيضاً. ويتم إعداد قيود اليومية بواسطة الأفراد من واقع المستندات الأصلية مثل الفواتير والإيصالات والعقود وغيرها. وتعتبر المستندات هى أساس العملية المحاسبية. ومنها يتم تشغيل البيانات فى النظام المحاسبى سواء كان هذا التشغيل يدوياً أو آلياً. وعموماً فإن استعراض النظم المحاسبية اليدوية يعتبر الأساس فى فهم مبادئ المحاسبة. هذا بالإضافة إلى أن النظم المحاسبية اليدوية ما زالت تستخدم فى كثير من المنشآت الصغيرة والمتوسطة. ويمكن أن تستخدم بعض الآلات عند تشغيل البيانات يدوياً مثال ذلك آلات تسجيل النقدية والآلات الحاسبة وغيرها.

وقد اتضح من المناقشة السابقة أن العمليات تتم فى تتابع بمعنى أنه بعد إعداد المستند الخاص بعملية معينة (فاتورة بيع مثلاً) يتم إعداد قيد ويتم تسجيله فى دفتر اليومية، ثم بعد ذلك يتم ترحيل هذه العملية إلى دفتر الأستاذ المساعد للمعلاء، ثم بعد ذلك يتم ترحيل قيد المبيعات المركزى إلى دفتر الأستاذ العام. وهذا التتابع فى العملية المحاسبية يستهلك وقتاً كبيراً هذا بالإضافة إلى أنه قد يؤدى إلى الوقوع فى أخطاء فى أى خطوة من هذه الخطوات سواء أخطاء فى المبالغ المرحلة أو فى اسم الحساب أو فى رقم الحساب. ويكون احتمال الوقوع فى الخطأ قائم سواء كانت عملية التسجيل والترحيل تتم يدوياً أو آلياً. وذلك بسبب عمليات النسخ والمرحلية فى تشغيل البيانات المحاسبية. وحتى يمكن تجنب احتمال الوقوع فى أخطاء النسخ فقد ظهرت الحاجة إلى تسجيل العملية المعينة فى جميع السجلات المتعلقة بها دفعة واحدة. ويؤدى هذا الأسلوب فى تشغيل البيانات بالإضافة إلى تجنب احتمال الوقوع فى أخطاء إلى تحقيق السرعة فى تشغيل البيانات. ويتم تحقيق

هدف التسجيل فى جميع السجلات مرة واحدة عن طريق استخدام الآلات فى تشغيل البيانات الحاسبية. وتتعدد الآلات التى يمكن استخدامها فى تشغيل البيانات الحاسبية من الآلات الحاسبة والكتابة وآلات الجدولة البسيطة إلى الحاسبات الإلكترونية.

ومن الوسائل المستحدثة المستخدمة فى الوقت الحاضر لتخزين البيانات الحاسبية البطاقات المثقوبة، وتمثل هذه البطاقات كارتات ذات حجم نمطى يتم تفريغ المعلومات الحاسبية عليها من واقع المستندات الأصلية (الفواتير مثلاً) بواسطة آلة تثقيب معينة، وبالتالى تصبح المستندات مستندات نمطية ويمكن قراءة المعلومات المخزنة على البطاقات وتشغيلها عن طريق آلات عديدة بما فى ذلك الحاسبات الإلكترونية. إن أى منشأة تتسلم المستندات الأصلية فى كثير من الأحجام والأشكال. وعن طريق تحويل المعلومات الموجودة فى هذه المستندات إلى البطاقات باستخدام آلة التثقيب فإننا نحصل على مستندات نمطية يمكن أن تستخدمها الآلات والحاسبات الإلكترونية فى إنشاء السجلات والتقارير. فعلى سبيل المثال فإنه بمجرد تثقيب المعلومات المتعلقة بفواتير البيع على البطاقات، فإن هذه البطاقات يمكن أن تمرر على بعض الآلات لإعداد حسابات العملاء، وتحليل المبيعات على أساس المنتجات، ومناطق البيع، وتحديد مبيعات كل رجل من رجال البيع، وإعداد قائمة بالعمولة المستحقة لكل رجل من رجال البيع، وغير ذلك من التحليلات والتفصيلات التى قد تكون مطلوبة. ويمر تشغيل البيانات الحاسبية باستخدام البطاقات المثقوبة بثلاثة مراحل رئيسية هى :

المرحلة الأولى هى تسجيل البيانات على البطاقات المثقوبة، والآلة المستخدمة لهذا الغرض هى آلة التثقيب الكهربائية.

المرحلة الثانية هي مرحلة تبويب أو فرز البيانات حسب المجموعات المطلوبة (التحليل على أساس العملاء المباع لهم، أو التحليل على أساس رجال البيع، التحليل على أساس مناطق البيع) والآلة المستخدمة للقيام بهذه الخطوة هي آلة الفرز. وتقوم هذه الآلة بقراءة المعلومات الموجودة على البطاقة المثقوبة وترتيبها حسب المجموعات المطلوبة، اعتماداً على ما هو موجود بتلك البطاقات.

المرحلة الثالثة هي تلخيص البيانات أو طبع المخرجات الناتجة من آلة الجدولة المستخدمة في القيام بالمرحلة الثانية، وإعداد التقارير والمعلومات المطلوبة.

ويطلق على النظام المحاسبي الذي يستخدم تلك الآلات النظام المحاسبي الآلي وذلك تمييزاً له على النظام المحاسبي اليدوي الذي يعتمد أساساً على الأفراد في تشغيل البيانات المحاسبية. وتستخدم النظم المحاسبية التي تعتمد على الحاسب الإلكتروني في تشغيل البيانات نفس الأسلوب المستخدم في التشغيل اليدوي أو الآلي للبيانات. فالعمليات تسجل أولاً في المستندات الأصلية، ثم يتم تحويل تلك المعلومات إلى البطاقات المثقوبة من المستندات الأصلية، ثم يتم إعداد برنامج يوضح الخطوات المطلوب القيام بها على تلك البيانات وذلك باستخدام لغة يفهمها الحاسب. ويقوم الحاسب الإلكتروني بقراءة البرنامج وتنفيذ الخطوات المطلوبة كالترجييل في اليوميات (يطلق عليها في هذه الحالة ملخصات العمليات) والترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ، وتحديد أرصدة الحسابات، وإعداد وطبع القوائم المالية، وغير ذلك من التقارير المطلوبة في برنامج التشغيل.

ويحقق استخدام الحاسب الإلكتروني سرعة هائلة في تشغيل البيانات حيث تقاس العمليات التي يمكن تشغيلها بملايين العمليات في الثانية، ونتيجة لهذه السرعة فإنه من الممكن إنتاج الكثير من التقارير التفصيلية التي لا يكون من المستطاع إنتاجها في حالة استخدام التشغيل اليدوي للبيانات المحاسبية. هذا بالإضافة إلى أن السرعة تجعل من الممكن توفيرها في الوقت الملائم واستخدامها في اتخاذ كثير من القرارات بواسطة إدارة المشروع.

ويعتمد نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات أساساً على الحاسب الإلكتروني الذي يعتبر قلب النظام الحاسبي في هذه الحالة، وعلى مجموعة من الآلات المساعدة المتصلة بالحاسب، ويطلق عليها عادة المعدات المعاونة ويقوم الحاسب الإلكتروني بأداء جميع الوظائف المتعلقة بتشغيل البيانات الحاسبية وتخزينها وإجراء عمليات الجمع والطرح وغيرها من عمليات الفرز والتبويب. ويتصل بالحاسب عنصرين رئيسيين هما وسائل تغذية الحاسب بالبيانات Input devices وتقوم هذه الوسائل بإعداد وتحويل المعلومات بصورة مقبولة من الحاسب. والعنصر الآخر الذي يستخدم مع الحاسب الإلكتروني هو وسائل الحصول على النتائج أو وسائل المخرجات Output devices. وتقوم هذه الوسائل بتحويل المعلومات من الحاسب إلى المحاسبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات. وفي حقيقة الأمر تقوم كل من وسائل المدخلات ووسائل المخرجات بوظيفة الترجمة. فالآلات المستخدمة في تغذية البيانات والمعلومات إلى الحاسب تقوم بترجمة تلك البيانات إلى لغة الحاسب الإلكتروني. ووسائل المخرجات تقوم بترجمة البيانات التي تم تشغيلها مرة أخرى إلى كلمات مكتوبة أو أشرطة أو بطاقات يمكن استخدامها في إعداد التقارير المطلوبة.

وفي حقيقة الأمر فقد أثر استخدام الحاسبات الالكترونية كثيراً على المحاسبة، وأصبح من الممكن إنتاج بيانات ليس من المستطاع انتاجها في حالة التشغيل اليدوي أو الآلي، هذا بالإضافة إلى السرعة في إنتاج تلك المعلومات، وبالتالي توفير خاصية ملائمة المعلومات. وقد فتح استخدام تلك الحاسبات مجالات جديدة أمام المحاسبين إلا أن استخدام تلك الحاسبات ليس بديلاً عن المحاسب الكفء الملم بالمبادئ والإجراءات والطرق الرئيسية للمحاسبة. إن تلك الحاسبات مهما بلغت فإنها تنفذ تعليمات المحاسب. فإذا مدها المحاسب بمعلومات أو إجراءات خاطئة فالتنتائج ستكون خاطئة. وعموماً فإن موضوع التشغيل الإلكتروني للبيانات من الموضوعات المتقدمة في دراسة المحاسبة والتي لن نستطيع الدخول في تفاصيلها هنا في هذه المرحلة الأولية من دراسة المحاسبة.

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

### على الفصل العاشر

أولا - أسئلة نظرية :

أجب على الأسئلة التالية :

- ١- لماذا تستخدم اليوميات المساعدة في الحياة العملية ؟
- ٢- استعرض نمودجا مبسوطا لدفتر يومية المبيعات . وبين العلاقة بينه وبين دفتر اليومية العامة والأستاذ العام وأستاذ العملاء .
- ٣- كيف تتحقق الرقابة المحاسبية عند استخدام دفاتر الأستاذ المساعدة ؟
- ٤- اشرح كيفية معالجة مردودات ومسموحات المبيعات في حالة استخدام يومية مساعدة خاصة بها أو في حالة عدم الاعتماد على يومية مساعدة لها .
- ٥- بين كيفية معالجة المشتريات الآجلة عند استخدام نظام اليوميات المساعدة ، و اشرح كيفية الربط بين اليومية العامة ويومية المشتريات ، و دفتر الأستاذ العام والأستاذ المساعد للموردين .
- ٦- يمكن معالجة مردودات المشتريات في دفتر اليومية العامة أو يمكن تخصيص يومية مساعدة لاثبات تلك العمليات بها - اشرح هذه العبارة موضحا كيفية معالجة هذه المردودات في الحالتين .
- ٧- اشرح كيفية معالجة عمليات أوراق القبض وأوراق الدفع في حالة استخدام اليوميات المساعدة وبين العلاقات الرئيسية بين الدفاتر والسجلات في هذه الحالة .
- ٨- بين كيفية معالجة المقبوضات والمدفوعات النقدية في حالة استخدام

اليوميات المساعدة، ووضح العلاقة بين اليوميات المساعدة واليومية العامة والأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

٩- اشرح كيفية معالجة الأجور والمرتبات من الناحية العملية، وكيفية إباتها محاسبياً.

١٠- ماهو المقصود بنظام السلفة المستديمة - اشرح كيفية معالجة المصروفات الصغيرة التي تقوم بها المنشأة فى ظل هذا النظام.

١١- ماهى القيود الرئيسية التى تجرى فى دفتر اليومية العامة عند استخدام نظام اليوميات المساعدة؟

١٢- ماهى السجلات التحليلية التى يمكن للمنشأة أن تستخدمها وكيف يتحقق الترابط بين تلك السجلات التحليلية ودفتر الأستاذ العام؟

١٣- اشرح المقصود بموازنة الحسابات، وبين كيفية القيام بها سواء بالنسبة للدفاتر المساعدة أو دفتر الأستاذ العام.

١٤- اشرح المقصود بالتشغيل الآلى للبيانات المحاسبية، وبين ما يحدثه من آثار على عملية انتاج المعلومات.

١٥- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها:

- ليس من الضروري الموازنة بين منافع النظام المحاسبى وبين مايتطلبه من وقت وجهد.

- تعتبر دراسة الأنظمة المحاسبية اليدوية ضرورية لدراسة أى نوع من أنواع النظم المحاسبية المتقدمة.

- يتوقف استخدام اليوميات المساعدة على حجم وتكرار العمليات المختلفة.

- تبين يومية المبيعات تفاصيل الجانب الدائن من قيد إثبات المبيعات.

- لا يحقق استخدام يومية المبيعات أى مزايا للمنشأة.
- لا يرتبط حساب إجمالى العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء.
- تعالج مردودات ومسموحات المبيعات عادة فى دفتر اليومية العامة.
- تبين يومية المشتريات عادة تفاصيل الجانب المدين من قيد إثبات المشتريات.
- ليس من الضرورى استخدام يومية لمردودات ومسموحات المشتريات حتى ولو كانت عملياتها متكررة.
- تبين يومية أوراق القبض تفاصيل الجانب الدائن من القيد الخاص بإثبات الحصول على تلك الأوراق.
- تسجل جميع عمليات أوراق القبض فى دفتر يومية أوراق القبض.
- تبين يومية أوراق القبض تفاصيل الجانب الدائن للقيد الخاص بإثبات قبول تلك الأوراق لصالح المورد.
- ١٦- علق على كل عبارة من العبارات التالية مبينا أوجه الخطأ أو الصواب فى كل منها فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد :
- تعالج المقبوضات والمدفوعات النقدية فى دفتر يومية مساعد واحد يبين تفاصيل المقبوضات والمدفوعات.
- تبين يومية المقبوضات النقدية تفاصيل القيد المدين الخاص بإثبات النقدية المحصلة.
- ترتبط يومية المقبوضات بصورة دقيقة بكل من دفتر اليومية العامة والأستاذ العام وأى دفاتر أستاذ مساعد مستخدمة.
- تتكون يومية المقبوضات من جانب واحد نظرا لأن الجانب الآخر للقيد يكون معروفا وهو النقدية.
- تبين يومية المدفوعات تفاصيل الجانب المدين لعمليات سداد النقدية نظرا لأنها تتكون من جانب واحد فقط.



- تعالج المصروفات النثرية فى يومية المدفوعات النقدية الرئيسى يوما بيوم.
- ليس من الضرورى تخصيص يومية للأجور والمرتببات.
- يمكن أن تعالج مردودات المشتريات فى دفتر يومية المشتريات.
- يؤدى استخدام اليوميات المساعدة إلى اختصار القيود التى ستدرج فى دفتر اليومية بصورة كبيرة.
- تتطلب الرقابة المحاسبية تحقيق التطابق والتوازن بين الحسابات الإجمالية والحسابات التحليلية.
- يختلف التشغيل الآلى للبيانات عن التشغيل اليدوى لها.
- لا يعتمد تشغيل البيانات باستخدام الحاسبات الالكترونية على المحاسبين.

#### ثانيا : تطبيقات عملية :

##### التطبيق الأول

بدأت إحدى المنشآت أعمالها فى أول نوفمبر ١٩٩٩ وفيما يلى بعض العمليات التى قامت بها خلال الشهر :

- ١- فى ٢ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة من شركة حسن شحاته بمبلغ ٦٠٠ جنيه بفاتورة تحمل نفس التاريخ وشروط الشراء هى ١٠/٢ - ص/٣٠.
- ٢- فى ٣ نوفمبر وصلت البضاعة المشتراة من شركة النصر وكانت الفاتورة مؤرخة ١٩٩٩/١١/٢ بمبلغ ١٥٢٠٠ جنيه وظهر بها شروط السداد ١٠/٢ - ص/٣٠.
- ٣- فى ٦ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة من شركة عرب بتكلفة قدرها ١٢٠٠ جنيه، وبفاتورة مؤرخة ١٩٩٩/١١/٥ وبشروط ١٠/٢ - ص/٣٠.
- ٤- فى ٩ نوفمبر اشترت المنشأة أوراق مالية كاستثمارات مؤقتة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه.

٥- فى ١٠ نوفمبر سددت المنشأة بشيك قيمة الفاتورة المستحقة لشركة حسن شحاتة والمؤرخة ٢ نوفمبر.

٦- فى ١٢ نوفمبر استلمت المنشأة البضاعة المشتراة من محلات الدمنهورى ومرفق بها فاتورة مؤرخة ١١ نوفمبر بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه وشروط الدفع بها صافى ٣٠ يوم.

٧- فى ١٤ نوفمبر أصدرت المنشأة شيكا بالمستحق لشركة عرب سدادا للفاتورة المؤرخة ٥ نوفمبر.

٨- فى ١٥ نوفمبر سددت المنشأة نقدا مبلغ ٢٢٠ جنيه قيمة مهمات مكتبية.

٩- فى ١٧ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ١٩٠٠ جنيه.

١٠- فى ١٩ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة من شركة كمال بمبلغ ٢٣٠٠٠ جنيه وكانت الفاتورة مؤرخة ١٨ نوفمبر وشروط السداد ١٠/٢ - ٣٠/ص.

١١- فى ٢١ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة من شركة نفرتيتى بمبلغ ١٦٨٠٠ جنيه وكانت الفاتورة مؤرخة ٢٠ نوفمبر وشروط السداد ١٠/١ - ٣٠/ص.

١٢- فى ٢٤ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ٧٥٠ جنيه.

١٣- فى ٢٦ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة من شركة المحروسة بمبلغ ١١٢٠٠ جنيه وكانت الفاتورة تحمل تاريخ اليوم والشروط هى ١٠/١ - ٣٠/ص.

١٤- فى ٢٨ نوفمبر سددت المنشأة فاتورة النور والمياه والتي تبلغ ١٥٠ جنيه.

١٥- فى ٣٠ نوفمبر سددت المنشأة مهاييا الموظفين المستحقة وقدرها ٢٦٠٠

**الفصل العاشر : تصميم النظام المحاسبي المتكامل واليوميات  
والدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية**

جنيه، وفي نفس التاريخ سددت المنشأة لشركة النصر مبلغ ٥٢٠٠ جنيه،  
وحررت بالرصيد المستحق لهذه الشركة ورقة دفع تستحق بعد ٩٠ يوم.

**والمطلوب :**

تسجيل العمليات السابقة في اليوميات المساعدة المناسبة، وإعداد قيود  
اليومية المركزية المناسبة، وتصوير حساب إجمالي الموردين، والحسابات التحليلية  
للموردين في دفتر الأستاذ المساعد للموردين.

**التطبيق الثاني**

فيما يلي الحسابات التحليلية التي ظهرت في دفتر أستاذ مساعد العملاء  
لاحدى المنشآت الفردية في نهاية شهر نوفمبر سنة ١٩٩٩ :

**حـ / مصطفى عبده**

رصيد	له	منه			
١٥٦٠٠		١٥٦٠٠	ع/١٥	مبيعات آجلة	١١/٣
١٥٠٠٠	٦٠٠		م/١٢	مردودات	١١/٦
٨٠٠٠	٧٠٠٠		ض/١٠	مقبوضات نقدية	١١/٩
١١٠٠٠		٣٠٠٠	ع/١٦	مبيعات آجلة	١١/١٠

**حـ / خالد جاد الله**

رصيد	له	منه			
٤٠٠٠٠				رصيد مرحل	١١/١
٢٨٠٠٠	١٢٠٠٠		ض/١٠	مقبوضات نقدية	١١/٥
١٣٠٠٠	١٥٠٠٠		ق/٣	أوراق قبض	١١/١٥
٨٠٠٠	٥٠٠٠		م/١٢	مردودات	١١/١٩
—	٨٠٠٠		ض/١٠	مقبوضات	١١/٢٠

حـ / اكرامى					
رصيد	له	منه			
٢٨١٦٠				رصيد	١١/١
٢٥٠٠٠	٣١٦٠		م/١٢	مردودات	١١/٥
٤٠٠٠٠		١٥٠٠٠	ع/١٥	مبيعات آجله	١١/٧
٢٢٠٠٠	١٨٠٠٠		ق/٣	أوراق قبض	١١/٨
٣٠٠٠٠		٨٠٠٠	ع/١٥	مبيعات آجله	١١/٢٠
١٣٠٠٠	١٧٠٠٠		ض/١٠	مقبوضات	١١/٢٥

حـ / محمد عباس					
رصيد	له	منه			
٨٠٠٠		٨٠٠٠	ع/١٥	مبيعات	١١/١٠
٧٥٠٠	٥٠٠		م/١٢	مسموحات	١١/١٢
٢٥٠٠	٥٠٠٠		ض/١٠	مبيعات	١١/١٥
٥٠٠	٢٠٠٠		ق/٣	أوراق قبض	١١/٢٠

والمطلوب :

أن تعد قيود اليومية العامة التى تظهر فى هذا الدفتر خلال الشهر أو فى نهايته لاثبات العمليات السابقة وأن تصور الحسابات المختلفة التى ستظهر فى دفتر الأستاذ العام والمتعلقة بتلك العمليات.

التطبيق الثالث :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة السعادة التجارية خلال شهر يونيو ١٩٩٩ :

- فى أول يونيو باعت المنشأة بضاعة إلى شركة الشمس التجارية بمبلغ ١٥٤٥٠ جنيه نقداً.

- فى ٤ يونيو باعت المنشأة إلى محلات الغندور بضاعة بمبلغ ٢٦٥٠٠ جنيه بالفاتورة رقم ٥١٢ وبشروط ١٠/٢ - ص/٣٠.
- فى ٥ يونيو تسلمت المنشأة نقدية تبلغ ٣٤٠٠ جنيه قيمة مردودات مشتريات سبق شراؤها نقداً.
- فى ٨ يونيو باعت المنشأة بضاعة لمحلات الويشى بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٥١٣ بشروط ١٠/٢ - ص/٣٠.
- فى ٩ يونيو تسلمت المنشأة شيك من محلات العربى سداداً للفاتورة المستحقة عليهم والتي تبلغ ٧٥٠٠ جنيه. وقد حصل العميل على خصم نقدى قدره ٢٪ من قيمة الفاتورة.
- فى ١١ يونيو تسلمت المنشأة من محلات الدمنهورى نقدية بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه قيمة الرصيد المستحق عليهم منذ فترة طويلة.
- فى ١٣ يونيو تسلمت المنشأة شيكا من محلات الغندور سداد للمستحق عليها بتاريخ ٦/٤ ناقصاً الخصم.
- فى ١٦ يونيو باعت المنشأة بضاعة لمحلات جلال بمبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٥١٤ بشروط ١٠/٢ - ص/٣٠.
- فى ١٦ يونيو أعادت المنشأة بضاعة مشتراها إلى أحد الموردين (شركة النيل) بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
- فى ١٨ يونيو إشترت المنشأة أثاث بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه مقابل التوقيع على سند إذنى يستحق بعد ٩٠ يوم وإضافة فائدة بمعدل ١٥٪ سنوياً.
- فى ٢٠ يونيو باعت المنشأة بضاعة إلى محلات زغلول بمبلغ ٢٤٠٠٠ بفاتورة رقم ٦٢١ بشروط ١٠/٢ - ص/٣٠.
- فى ٢١ يونيو أعادت محلات جلال جزء من البضاعة المباعة إليهم يوم ١٦ يونيو بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

- فى ٢٣ يونيو اقترضت المنشأة مبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه من بنك الاسكندرية بفائدة ١٤ ٪ على أن يستحق القرض بعد ستة شهور.

- فى ٢٥ يونيو سددت محلات جلال المستحق عليها بعد استبعاد المردودات والخصم.

- فى ٣٠ يونيو باعت المنشأة قطعة أرض مملوكة لها تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وقد كانت شروط البيع هى الحصول على ٢٠٠٠٠ جنيه نقدا والباقي بورقة قبض تستحق بعد سنة بعد إضافة فائدة عليها بمعدل قدره ١٥ ٪ سنويا.

- فى ٣٠ يونيو حصلت المنشأة المستحق على محلات زغلول عن البضاعة المباعة إليهم فى ٢٠ يونيو.

- فى ٣٠ يونيو حصلت المنشأة على ورقة قبض من محلات الوشى سدادا للمستحق عليهم من مبيعات يوم ٨ يونيو والورقة تستحق الدفع بعد شهر.

والمطلوب :

تسجل العمليات السابقة فى اليوميات المساعدة المناسبة. وإعداد قيود اليومية المركزية فى نهاية شهر يونيو. وترحيلها إلى حسابات دفتر الأستاذ وبيان الحسابات التى تظهر فى دفاتر الأستاذ المساعدة.

التطبيق الرابع :

يعتمد النظام المحاسبى لمنشأة العصفورى على استخدام دفتر يومية عامة وأربعة يوميات مساعدة للمبيعات والمشتريات والمقبوضات والمدفوعات وتستخدم المنشأة دفتر أستاذ مساعد للعملاء وآخر للموردين. وفيما يلى الحسابات التحليلية للموردين التى ظهرت فى نهاية شهر سبتمبر ١٩٩٩ :

**الفصل العاشر : تصميم النظام المحاسبي المتكامل والبيانات  
والدفاتر المساعدة والصناعات الإجمالية**

**حـ / محلات العمري**

رصيد	له	منه			
٣٢٠٠٠	٣٢٠٠٠		ش/٩	مشتريات	٩/١
٥٨٨٠٠	٢٦٨٠٠		ش/٩	مشتريات	٩/٢٠
٥٦٠٠٠		٢٨٠٠	م/٣	مردودات مشتريات	٩/٢١
٤٠٠٠٠		١٦٠٠٠	م/٣	أوراق دفع	٩/٢٢
٢٥٠٠٠		١٥٠٠٠	د/٩	مدفوعات نقدية	٩/٢٥

**حـ / محلات البابلي**

رصيد	له	منه			
١٢٤٠٠	١٢٤٠٠		ش/٩	مشتريات	٩/٢٢

**حـ / مصطفى منصور**

رصيد	له	منه			
١٥٠٠٠				رصيد	٩/١
٢٣٠٠٠	٨٠٠٠		ش/٩	مشتريات	٩/٢
١١٠٠٠		١٢٠٠٠	م/٣	أوراق دفع	٩/٥
٥٠٠٠		٦٠٠٠	د/٩	مدفوعات	٩/١٠
٤٠٠٠		١٠٠٠	م/٣	مردودات مشتريات	٩/١٢

**حـ / محمد يونس**

رصيد	له	منه			
٢٥٠٠٠				رصيد	٩/١
٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠		ش/٩	مشتريات	٩/٥
٣٥٠٠٠		٥٠٠٠	م/٣	مردودات	٩/١٠
٣٤٠٠٠		١٠٠٠	م/٣	مسموحات	٩/١٥
٢٠٠٠٠		١٤٠٠٠	د/٣	أوراق دفع	٩/٢٠
١٢٠٠٠		٨٠٠٠	م/٩	مدفوعات	٩/٣٠

والمطلوب :

إعداد قيود اليومية التى تظهر خلال الشهر والتى تظهر فى نهاية الشهر عن تلك العمليات وتصوير حساب إجمالى الموردين.

التطبيق الخامس :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة أبو عمار التجارية خلال شهر سبتمبر ١٩٩٩ :

- فى ٩/١ اشترت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ١٢٠٠ جنيه.
- فى ٩/١ سددت المنشأة فاتورة مستحقة لمنشأة التقدم التجارية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه بعد الحصول على خصم ٢٪.
- فى ٩/٢ باعت المنشأة نقدا بضاعة بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه.
- فى ٩/٣ سددت المنشأة فاتورة تكاليف نقل للداخل عن بضاعة مشتراة بمبلغ ٥٠٠ جنيه.
- فى ٩/٥ اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه سددت منه ٢٠٠٠ جنيه نقدا وحررت بالباقي ورقة دفع تستحق بعد شهرين.
- فى ٩/٦ سددت المنشأة فاتورة مستحقة لمحلات الوشى بمبلغ ٢٥٠٠٠ وحصلت على خصم قدره ٣٪ مقابل السداد فى الميعاد المتفق عليه.
- فى ٩/٧ سددت المنشأة أوراق القبض المستحقة عليها والتى تبلغ ٥٠٠٠ جنيه، كما سددت الفائدة المستحقة على تلك الأوراق والتى تبلغ ١٧٥ جنيه.
- فى ٩/٨ استثمر صاحب المشروع مبلغ إضافى فى أعمال المنشأة قدرة ١٠٠٠٠٠ جنيه سدها بشيك.



- في ٩/٩ اشترت المنشأة قطعة أرض بمبلغ ٨٠٠٠٠ سددته بشيك.
  - في ٩/١٠ باعت المنشأة نصف الأراضي بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وقد حصلت على مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً، والباقي في صورة ورقة قبض تستحق بعد سنة دون فوائد.
  - في ٩/١٥ باعت المنشأة بضاعة نقداً بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه.
  - في ٩/١٨ اشترت المنشأة بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، سددت قيمتها بشيك.
  - في ٩/٢٠ اشترت المنشأة نقداً بعض شهادات الاستثمار بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً.
  - في ٩/٢٥ سددت قيمة فاتورة التليفون الخاصة بصاحب المنشأة وقدرها ٢٥٠ جنيه.
  - في ٩/٢٦ حصلت المنشأة على مبلغ ٢٩٤٠٠ سداداً للفاتورة المستحقة على محلات جعفر والتي تبلغ ٣٠٠٠ جنيه، ومنح العميل الباقي كخصم لتعجيل الدفع.
  - في ٩/٢٧ سددت المنشأة عمولة مبيعات قدرها ٢٥٠٠ جنيه نقداً.
  - في ٩/٣٠ سددت المنشأة الأجور والمرتبات المستحقة عن شهر سبتمبر والتي تبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
- والمطلوب :

إثبات العمليات السابقة في كل من يومية المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة وإعداد قيود اليومية المركزية في نهاية الشهر.

### التطبيق السادس :

فيما يلي مجاميع اليوميات المساعدة الخاصة بمنشأة الياسمين التجارية عن  
شهر يناير ١٩٩٩

جنيه

٩٥٠٠٠	مجموع يومية المبيعات
٨٢٠٠٠	مجموع يومية المشتريات
١٢٠٠٠	مجموع يومية مردودات المشتريات
٧٠٠٠	مجموع يومية مردودات المبيعات
١٥٠٠٠	مجموع يومية أوراق القبض
١٦٠٠٠	مجموع يومية أوراق الدفع
٧٨٠٠٠	مجموع الجانب المدين في يومية المقبوضات
٣٠٠٠٠	(منها ٣٠٠٠ جنيه خصم مسموح به و ٣٠٠٠٠ جنيه محصلة نقدا و ٤٥٠٠٠ محصلة بشيكات).
ويتكون الجانب الدائن من يومية المقبوضات من :	

جنيه

٢٢٠٠٠	مبيعات نقدية
١٨٠٠٠	متحصلات من عملاء
٣٠٠٠٠	مبيعات أراضي
٨٠٠٠	فوائد دائنة

مجموع الجانب الدائن من يومية المدفوعات ٩٢٠٠٠ جنيه  
(منها ٢٠٠٠ خصم مكتسب و ٤٠٠٠٠ جنيه مدفوعة نقدا و ٥٠٠٠٠ جنيه مدفوعة بشيكات).

ويتكون الجانب المدين من يومية المدفوعات من :

جنيه	
٢٥٠٠٠	مشتريات نقدية
٣٥٠٠٠	موردين
٢٠٠٠	مصاريف إعلان
٣٠٠٠٠	شراء أثاث

فاذا علمت أن المنشأة قررت أثناء الشهر إعدام دين على أحد العملاء بمبلغ ١٥٠٠ جنيه، وأن رصيد حساب إجمالي العملاء في أول الشهر كان ٢٥٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب إجمالي الموردين كان ١٥٠٠٠ جنيه في أول الشهر.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالي العملاء وحساب إجمالي الموردين في نهاية يناير سنة ١٩٩٩ .

التطبيق السابع :

فيما يلي البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر اليوميات المساعدة لشركة الياسمين التجارية عن شهر مايو ١٩٩٩ .

جنيه		جنيه	
٧٠٠٠٠	مجموع يومية المبيعات	٧٢٠٠٠٠	مجموع يومية المشتريات
٦٠٠٠٠	مجموع يومية مردودات المبيعات	١٠٠٠٠٠	مجموع يومية مردودات المشتريات
٣٠٠٠٠٠	مجموع يومية أوراق الدفع	٢٠٠٠٠٠	مجموع يومية أوراق القبض
	مجموع عمود الخصم المكتسب		مجموع عمود الخصم المسموح به
٣٠٠٠٠	في دفتر المدفوعات النقدية	٢٠٠٠٠	في دفتر المقبوضات النقدية

فإذا علمت أن رصيد حساب إجمالى العملاء أول الشهر يبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، وآخر الشهر ٢٠٠٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب الموردين أول الشهر ٦٠٠٠٠٠ جنيه، وآخر الشهر ١٤٠٠٠٠ جنيه، وأن العمليات التالية قد أدرجت فى دفتر اليومية العامة :

ديون معدومة ٥٠٠٠٠ جنيه، ديون مبعوثة ٣٠٠٠٠ جنيه، أوراق قبض مرفوضة ١٠٠٠٠٠ جنيه، وأوراق دفع مرفوضة ٥٠٠٠٠ جنيه، أوراق قبض محولة للموردين ٦٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ وتحديد النقدية المحصلة من العملاء والتقديرة المسددة للموردين ١٩٩٩.

التطبيق الثامن :

فيما يلى مجاميع اليوميات المساعدة عن شهر ديسمبر وأرصدة الحسابات الإجمالية فى نهاية شهر نوفمبر وشهر ديسمبر من عام ١٩٩٩ لمنشأة ياسر :

الأرصدة	الجميع عن
فى ١٩٩٩/١١/٣٠	الشهر والأرصدة
جنيه	جنيه
٤٢٠٠٠٠	مجموع يومية المبيعات
٤٥٠٠٠٠	مجموع يومية المشتريات
٩٥٠٠٠	مجموع يومية مردودات المبيعات
٧٥٠٠٠	مجموع يومية مردودات المشتريات
٢٥٥٠٠٠	مجموع يومية أوراق القبض
٢٠٠٠٠٠	مجموع يومية أوراق الدفع
٨٠٠٠٠	رصيد حساب إجمالى العملاء
٧٠٠٠٠	رصيد حساب إجمالى الموردين

فإذا علمت أن هناك ديون معدومة أثناء الشهر تبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وديون  
مبعوثة تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، كما أن هناك أوراق قبض محولة للموردين تبلغ  
٦٠٠٠٠ جنيه، كما رفض بعض العملاء سداد أوراق قبض قيمتها ٣٥٠٠٠  
جنيه، كما بلغ الخصم المسموح به ١٥٠٠٠ والخصم المكتسب ٢٠٠٠٠ جنيه.  
المطلوب :

تصوير حساب إجمالي العملاء وحساب إجمالي الموردين كما يظهران  
في ١٩٩٩/١٢/٣١.

#### التطبيق التاسع :

بلغ رصيد حساب إجمالي العملاء في أول شهر يوليو (٥٥٠٠٠)  
جنيه، كما بلغ رصيد حساب إجمالي الموردين في أول الشهر  
(٣٧٥٠٠) جنيه، وفيما يلي بعض البيانات التي أمكن الحصول  
عليها من اليوميات المساعدة التي تستخدمها المنشأة:

مجموع يومية المبيعات (٣٠٠٠٠٠) جنيه، ومجموع يومية  
المشتريات (٢٥٠٠٠٠) جنيه، ومجموع يومية مردودات المبيعات  
(٢٥٠٠٠) جنيه، ومجموع يومية مردودات المشتريات (١٥٠٠٠)  
جنيه، ومجموع يومية القبض (١٠٠٠٠٠) جنيه، ومجموع يومية  
أوراق الدفع (٧٥٠٠٠) جنيه، ومن تحليل سجل المقبوضات النقدية  
اتضح أن مجموع الخصم المسموح به للعملاء يبلغ (١٥٠٠٠)  
جنيه وأن المتحصلات النقدية من العملاء تبلغ (١١٠٠٠٠) جنيه،  
ومن تحليل سجل المدفوعات النقدية اتضح أن الخصم المكتسب يبلغ  
(٤٠٠٠) جنيه وأن المدفوعات للموردين تبلغ (٦١٠٠٠) جنيه.

كما اتضح من تحليل دفتر اليومية العامة أن هناك أوراق قبض محولة  
لموردين تبلغ (٢٥٠٠٠) جنيه وأن هناك ديون معدومة قدرها

(١٠٠٠٠) جنيه، وأن هناك أوراق قبض مرفوضة قدرها (٥٠٠٠)

جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين وتحديد الأرصدة.

التطبيق العاشر :

أجب عن المطلوب فى كل فقرة من الفقرات التالية :

١- إذا كان رصيد حساب إجمالى العملاء أول الشهر ٣٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد الحساب فى آخر الشهر ٤٠٠٠٠٠ جنيه، ومردودات المبيعات ٣٠٠٠٠٠ جنيه، والديون التى تقرر إعدامها ١٥٠٠٠ جنيه والمتحصلات من العملاء ١٧٥٠٠٠.

صور حساب إجمالى العملاء وحدد رقم المبيعات الآجلة

٢- إذا كان رصيد حساب المبيعات إجمالى الموردين فى أول الشهر ٧٥٠٠٠ جنيه والمشتريات الآجلة خلال الشهر ١٧٥٠٠٠ جنيه والخصم النقدى على المشتريات ٣٥٠٠٠ جنيه، والمبالغ المسددة للموردين ١٠٠٠٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لصالحهم ٥٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى الموردين وحدد الرصيد المستحق لهم فى نهاية الشهر.

٣- بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول الشهر ١٥٠٠٠٠ جنيه وفى آخر الشهر ٧٥٠٠٠ جنيه، وبلغت المبالغ المسددة من العملاء ٤٠٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المقدمة منهم ٣٠٠٠٠٠ جنيه، والديون المدة ٢٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المرفوضة ٣٠٠٠٠ جنيه والديون المبعوثة ١٥٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى العملاء وحدد رقم المبيعات الآجلة.

٤- إذا كان رصيد حساب إجمالى الموردين أول الشهر ١٠٠٠٠٠ جنيه  
وأخر الشهر ٤٠٠٠٠ جنيه والمبالغ المسددة إليهم ٣٠٠٠٠٠ جنيه،  
والخصم النقدى المكتسب ٢٠٠٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لصالحهم  
١٠٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المحولة إليهم ٥٠٠٠٠ جنيه، والمرفوض  
منها ١٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى الموردين وحدد رقم المشتريات الآجلة.

#### التطبيق الحادى عشر

- بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول شهر يناير ١٩٩٩  
ماقيمه ١٥٠٠٠ جنيه، كما بلغ رصيد حساب إجمالى الموردين ٢٥٠٠٠  
جنيه. وفيما يلى بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من الدفاتر المساعدة  
التى تحتفظ بها المنشأة:

مجموع يومية المبيعات ١٩٠٠٠٠ جنيه، ومجموع يومية المشتريات  
١٦٤٠٠٠ جنيه، مجموع يومية مردودات المشتريات ٢٤٠٠٠ جنيه،  
مجموع يومية مردودات المبيعات ١٤٠٠٠ جنيه، مجموع يومية أوراق القبض  
٣٠٠٠٠ جنيه، مجموع يومية أوراق الدفع ٣٢٠٠٠ جنيه، ومن تحليل يومية  
المقبوضات النقدية تبين أن مجموع الخصم المسموح به للعملاء يبلغ  
١٢٠٠٠ جنيه، وإن المتحصلات النقدية من هؤلاء العملاء تبلغ ٣٦٠٠٠  
جنيه، كما تبين من تحليل يومية المدفوعات النقدية أن الخصم المكتسب الذى  
حصلت عليه المنشأة من الموردين يبلغ ٨٠٠٠ جنيه، وأن المدفوعات النقدية  
لهؤلاء الموردين ٧٠٠٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن المنشأة قررت لإعدام دين على أحد العملاء يبلغ ٣٠٠٠  
جنيه.

المطلوب : تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين فى نهاية الشهر.

التطبيق الثانى عشر :

حدد المطلوب فى كل فقرة من الفقرات التالية :

١- إذا كان رصيد حساب إجمالى العملاء أول المدة ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد الحساب آخر المدة ١٥٠٠٠٠ جنيه والديون التى تقرر إعدامها خلال المدة تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه والديون المبعوثة ٥٠٠٠ جنيه، والمتحصلات من العملاء خلال المدة ١٤٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى العملاء وحدد رقم المبيعات الآجلة.

٢- بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول الشهر ٢٠٠٠٠٠ جنيه وفى آخر الشهر ٣٠٠٠٠٠ جنيه، وبلغت المتحصلات من العملاء ١٥٠٠٠ جنيه، والديون المعدومة ٢٥٠٠٠ جنيه، والخصم المسموح به للعملاء ٣٥٠٠٠ جنيه، ومردودات المبيعات ٤٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب تصوير حساب إجمالى العملاء فى نهاية الشهر.

٣- بلغ رصيد حساب إجمالى الموردين فى أول الشهر ١٠٠٠٠٠ جنيه، وفى آخر الشهر ١٥٠٠٠٠ جنيه، والمدفوعات للموردين خلال الشهر ١٥٠٠٠٠ جنيه، والخصم المكتسب ١٥٠٠٠ جنيه، وأوراق الدفع المحررة لصالح الموردين خلال الشهر ٥٠٠٠٠ جنيه، ومردودات المشتريات ٣٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب : تصوير حساب إجمالى الموردين فى نهاية الشهر.

٤- إذا كان رصيد حساب إجمالى الموردين فى أول الفترة ٥٠٠٠٠٠ جنيه والمشتريات الآجلة خلال الفترة ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه والخصم النقدى على



المشتريات ١٥٠٠٠ جنيه، والتسديدات النقدية إلى الموردين ١٣٥٠٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لصالح الموردين خلال الفترة ٥٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالي الموردين وحدد الرصيد المستحق لهم آخر المدة.

٥- إذا كان رصيد حساب إجمالي العملاء في أول الشهر ٢٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد الحساب في آخر الشهر ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ومردودات المبيعات ٣٠٠٠٠ جنيه، والديون التي تقرر إعدامها خلال المدة تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، والمتحصلات من العملاء ١٤٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالي العملاء وحدد رقم المبيعات الآجلة.

٦- إذا كان رصيد حساب إجمالي الموردين أول الفترة ١٠٠٠٠٠٠ جنيه والمشتريات الآجلة خلال الفترة ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه، والخصم النقدي على المشتريات ٣٠٠٠٠ جنيه والتسديدات النقدية إلى الموردين ٢٧٠٠٠٠ جنيه، وأوراق الدفع المحررة لصالحهم ١٠٠٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالي الموردين وحدد الرصيد المستحق لهم آخر الفترة

#### التطبيق الثالث عشر:

فيما يلي البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر اليوميات المساعدة لشركة الياسمين التجارية عن شهر مايو ١٩٩٩.

جنيه	
٣٦٠٠٠٠	مجموع يومية المشتريات
٥٠٠٠٠	مجموع يومية مردودات المشتريات
١٠٠٠٠٠	مجموع يومية أوراق القبض
١٠٠٠٠	مجموع عمود الخصم المسموح به في دفتر المقبوضات النقدية

جنيه	
٣٥٠٠٠٠	مجموع يومية المبيعات
٣٠٠٠٠	مجموع يومية مردودات المبيعات
١٥٠٠٠٠	مجموع يومية أوراق الدفع
١٥٠٠٠	مجموع عمود الخصم المكتسب فى دفتر المدفوعات النقدية

فإذا علمت أن رصيد حساب إجمالى العملاء أول الشهر ٥٠٠٠٠٠ جنيه  
وآخر الشهر ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب إجمالى الموردين أول الشهر  
٣٠٠٠٠٠ جنيه، وآخر الشهر ٧٠٠٠٠٠ جنيه. وأن العمليات التالية قد أدرجت  
فى دفتر اليومية العامة : ديون معدومة ٣٥٠٠٠٠ جنيه ديون مبعوثة ١٥٠٠٠٠  
جنيه، أوراق قبض مرفوضة ٥٠٠٠٠٠ جنيه، أوراق دفع مرفوضة ٢٥٠٠٠٠  
جنيه، أوراق قبض محولة للموردين ٣٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين فى نهاية شهر  
مايو ١٩٩٩، وتحديد النقدية المحصلة من العملاء والنقدية المسددة للموردين.

## الفصل الحادى عشر

### الطرق المحاسبية

#### ١ - مقدمة

استعرضنا فى الفصل السابق النظام المحاسبى للمشروع وبيننا اليوميات والدفاتر المساعدة، وعرضنا بالتفصيل القيود التى ينبغى إجراؤها فى كل منها، وبيننا علاقة الدفاتر المساعدة بدفتر اليومية العامة والأستاذ العام، كما أوضحنا دور الحسابات الإجمالية فى مجال الرقابة على الحسابات الفرعية الموجودة فى دفاتر الأستاذ المساعدة. وقد كان الحديث فى الفصل السابق منصب على أسلوب واحد أو طريقة واحدة لمعالجة هذا الموضوع، هى الطريقة التى تقوم على استخدام اليومية العامة الشاملة أى اليومية التى تشتمل على جميع العمليات، أو التى يجرى بها قيود بالنسبة لجميع ما تقوم به المنشأة من أعمال سواء كانت تلك العمليات سبق إثباتها فى اليوميات المساعدة أو لم يتم إثباتها فى تلك الدفاتر. ويوجد بالإضافة إلى هذه الطريقة طرق أخرى للمحاسبة، يختلف فيها دور دفتر اليومية العامة وما يشتمل عليه من قيود.

وفى ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية، تعتبر كل الطرق المحاسبية مقبولة من الناحية العملية لتصميم وتشغيل النظام المحاسبى وعلى كل منشأة اختيار الطريقة التى تناسب ظروفها واحتياجاتها.

وسيخصص هذا الفصل لاستعراض طرق المحاسبة المختلفة ومقارنتها بالطريقة التى سبق التعرض لها فى الفصل السابق، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

## ٢- الطريقة المحاسبية البسيطة (الاطالية)

وتقوم هذه الطريقة على عدم استخدام أى دفاتر مساعدة، ولكنها تعتمد على استخدام دفترين؛ الأول هو دفتر اليومية العامة والثانى هو دفتر الأستاذ العام. ويتم إثبات العمليات التى تقوم بها المنشأة أولاً بأول فى دفتر اليومية العامة ويتم ترحيلها مباشرة إلى دفتر الأستاذ العام. وتظهر جميع الحسابات بصورة تفصيلية فى دفتر الأستاذ العام ولا يكون هناك أى حسابات إجمالية. وأحياناً تستخدم المنشأة دفتر تسويده يتم إثبات العمليات فيه قبل إثباتها فى دفتر اليومية العامة وذلك تلافاً لحدوث أى أخطاء أثناء عملية الإثبات فى دفتر اليومية.

وتلائم تلك الطريقة المحاسبية المنشآت الصغيرة التى يكون حجم عملياتها محدوداً والتى لا تقوم بعمليات متكررة بصورة كبيرة، الأمر الذى يبرر استخدام الدفاتر المساعدة لتلك العمليات، وقد سبق أن عرضنا كيفية استخدام تلك الطريقة عند الحديث عن دفتر اليومية وعلاقته بدفتر الأستاذ. ويطلق بعض الكتاب على هذه الطريقة اسم الطريقة الاطالية، ولكننى لا أرى مبرراً لهذه التسمية ذلك لأنه لا يوجد ما يمنع أى منشأة فى أى مكان فى العالم من استخدامها. كما أنه بالطبع يوجد كثير من الشركات والمنشآت الاطالية تستخدم طرقاً أخرى غير هذه الطريقة المحاسبية البسيطة.

## ٣- طريقة اليومية العامة الشاملة (الفرنسية) :

ويستخدم فى هذه الطريقة الدفاتر التالية :

أ - دفاتر اليومية المساعدة.

ب- دفتر اليومية العامة.

ج- دفتر الأستاذ العام.

د - دفاتر الأستاذ المساعدة.

ويتم إثبات العمليات المتكررة فى اليومية المساعدة الخاصة بها ويتم ترحيل

مجاميع دفاتر اليومية المساعدة فى نهاية الفترة المتفق عليها بقيود يومية مركزية يتم إثباتها فى دفتر اليومية العامة، وترحل بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ العام. وفى الوقت نفسه فإن العمليات التفصيلية المدرجة فى اليومية المساعدة سيتم ترحيلها بالتفصيل إلى الحسابات الخاصة بها فى دفاتر الأستاذ المساعدة. كما أن العمليات التى ليس لها دفاتر يومية مساعدة يتم إثباتها فى دفتر اليومية العامة مباشرة وترحل بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ العام. ويتضح من استعراض تلك الطريقة أن دفتر اليومية العامة سيشتمل على قيود تمثل جميع عمليات المشروع سواء فى صورة إجمالية باستخدام مجاميع دفاتر اليومية المساعدة أو بصورة تفصيلية بالنسبة للعمليات التى لا تدرج فى اليومية المساعدة، كما ستظهر فى ظل هذه الطريقة الحسابات الاجمالية فى دفتر الأستاذ العام والتى يقابلها مجموعة تفصيلية من الحسابات فى دفاتر الأستاذ المساعدة. وقد سبق أن عرضنا لهذه الطريقة بالتفصيل فى الفصل السابق وبيننا علاقة الدفاتر المساعدة بدفتر الأستاذ العام، وكيفية إعداد قيود اليومية المركزية، كما أوضحنا العمليات التى يتم إثباتها مباشرة فى اليومية العامة.

ويطلق بعض الكتاب على هذه الطريقة إصطلاح الطريقة الفرنسية، ولكن هذه التسمية غير دقيقة لأنها تستخدم فى كثير من المنشآت فى معظم دول العالم، ولهذا أثرت أن أطلق عليها اسم طريقة اليومية العامة الشاملة تمييزاً لها عن الطريقة الأخرى التى لا يكون دفتر اليومية العامة فيها شاملاً لجميع عمليات المشروع والتى نعرض لها فى الجزء التالى. وجدير بالذكر أنه عند استخدام هذه الطريقة فى جمهورية مصر العربية يكفى تسجيل دفتر اليومية العامة لأنه يشتمل على جميع عمليات المنشأة.

وتمتاز طريقة اليومية العامة الشاملة ببساطتها وملائمتها من ناحية الرقابة المحاسبية، وإن كانت تتطوى على عبء إضافي نتيجة إعداد قيود يومية مركزية بالنسبة لجميع دفاتر اليومية المساعدة، ولكن هذا العبء الإضافي يقابله تقليل احتمالات الخطأ فى عدم الترحيل، أو الترحيل مرتين، هذا بالإضافة إلى تحقيق الرقابة المحاسبية بصورة ملائمة.

#### ٤ - طريقة اليومية العامة غير الشاملة (الانجليزية):

وتقوم هذه الطريقة على استخدام الدفاتر التالية :

##### ١- دفاتر اليوميات المساعدة:

ويخصص دفتر يومية مساعد لكل نوع من أنواع العمليات المتكررة، ويتم الاثبات في تلك الدفاتر بالصورة التي سبق أن تحدثنا عنها في الفصل السابق، فسيكون هناك دفتر يومية مساعد للمشتريات وآخر للمبيعات ودفتر يومية مساعد لمردودات المشتريات وآخر لمردودات المبيعات، إذا كان هناك مبرر لذلك، كما سيكون هنا دفتر يومية لأوراق القبض وآخر لأوراق الدفع. وترحل مجاميع دفاتر اليوميات المساعدة إلى الحسابات المختصة بها بدفتر الأستاذ العام مباشرة دون الحاجة إلى إعداد قيد يومية مركزي يجرى في دفتر اليومية العامة ومنه إلى دفتر الأستاذ العام كما هو الحال عند استخدام الطريقة السابقة، معنى ذلك أن مجموع دفتر يومية المبيعات سيرحل مباشرة إلى كل من حساب إجمالي العملاء وحساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام كما أن مجموع دفتر يومية المشتريات يرحل مباشرة في نهاية الفترة المتفق عليها إلى حساب إجمالي الموردين وحساب المشتريات، كما سيرحل مجموع يومية مردودات المبيعات إلى حساب إجمالي العملاء وحساب المردودات مباشرة، ومجموع يومية مردودات المشتريات، وهكذا بالنسبة لمجموع دفتر يومية أوراق القبض حيث يرحل إلى حساب إجمالي العملاء وحساب أوراق القبض، كما يرحل مجموع دفتر يومية أوراق الدفع مباشرة إلى حساب أوراق الدفع وحساب إجمالي الموردين.

وبناء على ذلك فإن عمليات اليوميات المساعدة لن تجرى بالنسبة لها قيود يومية مركزية في ظل هذه الطريقة وإنما سترحل مباشرة من اليومية المساعدة كمجموع إجمالي في نهاية الفترة المتفق عليها إلى الحساب المختص بدفتر الأستاذ العام. ونتيجة لذلك فإن عمليات اليومية المساعدة لن تظهر في دفتر اليومية العامة، ولهذا لن يكون هذا الدفتر في ظل هذه الطريقة شاملاً لجميع

عمليات المنشأة، وبسبب عدم اشتغال دفتر اليومية العامة على قيود لجميع عمليات المنشأة فإنه يلزم عند استخدام هذه الطريقة المحاسبية فى جمهورية مصر العربية تسجيل دفتر اليومية العامة ودفاتر اليوميات المساعدة.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند استخدام هذه الطريقة فإنه ينبغي ترحيل العمليات التفصيلية فى دفاتر اليوميات المساعدة إلى الحسابات التفصيلية فى دفاتر الأستاذ المساعدة، أى أن تفاصيل عمليات دفتر يومية المبيعات ترحل إلى الحسابات الشخصية للعملاء فى دفتر أستاذ مساعد العملاء، كما أن تفاصيل عمليات دفتر يومية المشتريات ترحل إلى الحسابات التفصيلية للموردين فى دفتر أستاذ مساعد الموردين. كما ترحل تفاصيل يومية أوراق القبض لحسابات العملاء الشخصية، وتفاصيل عمليات أوراق الدفع لحسابات الموردين الشخصية، وهكذا بالنسبة لباقي اليوميات المساعدة إن وجدت.

#### ب- دفتر اليومية العامة :

وتعد قيود يومية فى هذا الدفتر لاثبات العمليات التى لا يمكن إثباتها فى دفاتر اليوميات المساعدة، ولعل أهم هذه العمليات هى :

- ١- قيود الفتح وقيود الإقفال.
- ٢- قيود تصحيح الأخطاء.
- ٣- قيود التحويل من حساب إلى آخر.
- ٤- قيود التسوية.

وترحل القيود المدرجة بدفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام، أما إذا كانت تلك القيود متعلقة بأحد الحسابات الشخصية للموردين أو العملاء فإنها ترحل مرتين، أحدهما للحسابات الاجمالية للعملاء أو الموردين فى دفتر الأستاذ العام، والأخرى للحساب الشخصى للمورد أو العميل فى دفتر أستاذ مساعد الموردين أو العملاء، وذلك حتى تظل

حالة التطابق بين مجموع الحسابات الشخصية للموردين وحساب إجمالى الموردين، وأيضاً بين حساب إجمالى العملاء ومجموع الحسابات الشخصية للعملاء.

#### ج- دفاتر الأستاذ المساعدة:

وينطوى استخدام هذه الطريقة المحاسبية عادة على استخدام دفترين مساعدتين، أحدهما هو دفتر أستاذ مساعد العملاء والآخر هو دفتر أستاذ مساعد الموردين، ولكن هذا لا يمنع من استخدام أى دفاتر أستاذ مساعدة أخرى لتحليل أى حساب إجمالى موجود بدفتر الأستاذ العام.

ويشتمل دفتر أستاذ مساعد العملاء على حساب شخصى لكل عميل من العملاء، كما يشتمل دفتر أستاذ مساعد الموردين على حساب شخصى لكل مورد من الموردين. ويتم الترحيل إلى تلك الحسابات الشخصية للعملاء والموردين من دفاتر اليومية المساعدة مباشرة، وأحياناً يتم الترحيل إلى تلك الحسابات الشخصية من دفتر اليومية العامة، فى حالة وجود أى قيود بهذا الدفتر متعلقة بأحد الحسابات الشخصية للعملاء أو الموردين.

#### د - دفتر الأستاذ العام:

ويظهر فى هذا الدفتر حساب لكل عنصر من عناصر الأصول (ماعدات الصندوق والبنك وصندوق المصروفات النثرية) والإلتزامات والمصروفات والإيرادات وحقوق الملكية، ويكون حساب العملاء وحساب الموردين بمثابة حسابات إجمالية تظهر تفاصيلها فى دفتر أستاذ مساعد العملاء ودفتر أستاذ مساعد الموردين. وتجدر الإشارة إلى أنه عند استخدام هذه الطريقة يصبح دفتر الصندوق والبنك يومية وأستاذ فى آن واحد لكل من حسابى الصندوق والبنك، كما يصبح دفتر يومية صندوق المصروفات النثرية يومية وأستاذ بالنسبة لصندوق المصروفات النثرية، وبناء على ذلك فإنه لن يظهر فى دفتر الأستاذ العام حساب للصندوق أو للبنك أو لصندوق المصروفات النثرية إكتفاءً بما يظهر فى الدفترين المساعدتين.



ويتم الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام من أحد مصدرين .

- من اليومية المساعدة مباشرة .

- من دفتر اليومية العامة .

واضح من طريقة الترحيل أن هذه الطريقة تختلف عن الطريقة السابقة عليها (الفرنسية) فى أن عمليات اليومية المساعدة لا تسجل فى دفتر اليومية، وإنما ترحل مباشرة من اليومية المساعدة إلى دفتر الأستاذ العام، عكس الطريقة السابقة التى تسجل فيها عمليات الدفاتر المساعدة أولاً فى دفتر اليومية ثم ترحل إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام، كما أنه فى ظل هذه الطريقة (الانجليزية) لن يظهر حساب الصندوق أو للبنك أو لصندوق المصروفات الثرية فى دفتر الأستاذ العام كما سبق أن ذكرنا .

ويحسن أن نعرض تلك الطريقة باستخدام المثال التالى حتى يتضح الفرق بينها وبين الطريقة السابقة عليها، والتى عرضنا لها بالتفصيل فى الفصل السابق .

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة النجاح التجارية خلال شهر يناير ١٩٩٩ :

(١) فى ١ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من منشأة الأمل بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ .

(٢) فى ٢ يناير باعت المنشأة بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه لمخلات المصرى بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠ .

(٣) فى ٥ يناير سددت المنشأة إلى منشأة الأمل نصف المبلغ المستحق عليها نقداً .

(٤) سددت المنشأة فى ٦ يناير ١٩٩٩ قيمة ايجار معارضها والذى يبلغ ٣٥٠٠ جنيه .

(٥) فى ٧ يناير باعت المنشأة نقداً بضاعة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه، وأودعت

- المنشأة بالبنك مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق.
- (٦) فى ٨ يناير اشترت المنشأة نقداً بضاعة بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه من محلات الغندور سددت بشيك.
- (٧) فى ٨ يناير سددت محلات المصرى نصف المبلغ المستحق عليهم نقداً.
- (٨) فى ١٠ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات وردة بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠.
- (٩) فى ١٠ يناير باعت المنشأة بضاعة على الحساب إلى محلات الصالون الأخضر بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠.
- (١٠) فى ١٥ يناير اشترت المنشأة أثاثاً من محلات الغندور بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه سددت نقداً.
- (١١) سحب صاحب المنشأة فى ١٧ يناير مبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه نقداً لاستخدامه الشخصى.
- (١٢) فى ٢٠ يناير سددت محلات الصالون الأخضر ١/٣ قيمة الفاتورة المستحقة عليهم بشيك.
- (١٣) فى ٢٢ يناير سددت المنشأة إلى محلات وردة ١/٤ المبلغ المستحق لهم بشيك.
- (١٤) فى ٢٥ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات الجوهري بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠.
- (١٥) فى ٢٨ يناير باعت المنشأة بضاعة على الحساب لمحلات الخطيب بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠.
- (١٦) فى ٣١ يناير قررت المنشأة منح محلات الصالون الأخضر سماحاً على جزء من البضاعة المباعة إليهم بتاريخ ١٠ يناير بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نظراً لعدم مطابقتهم للمواصفات.
- المطلوب : اثبات العمليات السابقة فى اليوميات المساعدة الخاصة بها وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد، باستخدام الطريقة الانجليزية (اليومية العامة غير الشاملة) بفرض أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى.

أولاً : إثبات العمليات فى دفاتر اليومية المساعدة

١ - يومية المبيعات الآجلة

التاريخ	اسم العميل	تاريخ الفاتورة	شروط السداد	المبلغ	ملاحظات
١/٢	محلات المصرى	١/٢	١٠/٣ - ص ٣٠	٣٠٠٠٠٠	
١/١٠	الصالون الأخضر	١/١٠	١٠/٣ - ص ٣٠	٦٠٠٠٠٠	
١/٢٨	الخطيب	١/٢٨	١٠/٢ - ص ٣٠	٣٠٠٠٠٠	
				١٢٠٠٠٠٠	

رحل المجموع إلى الجانب الدائن من حساب المبيعات  
صفحة رقم ... وإلى الجانب المدين من حساب إجمالى العملاء صفحة رقم ...

٢ - يومية المشتريات الآجلة

التاريخ	اسم المورد	تاريخ الفاتورة	شروط السداد	المبلغ	ملاحظات
١/١	محلات الأمل	١٢/٢٩	١٠/٢ - ص ٣٠	٢٠٠٠٠٠	
١/١٠	محلات وردة	١/٨	١٠/٢ - ص ٣٠	٣٠٠٠٠٠	
١/٢٥	الجوهري	١/٢٢	١٠/٢ - ص ٣٠	٥٠٠٠٠٠	
				١٠٠٠٠٠٠	

رحل المجموع إلى الجانب المدين من حساب المشتريات  
صفحة رقم ... وإلى الجانب الدائن من حساب إجمالى الموردين صفحة رقم ...



٤- اليومية العامة:

واضح من العرض السابق أن جميع العمليات أدرجت فى اليوميات المساعدة ومنها مترجل مباشرة إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام، ويتبقى العملية الأخيرة الخاصة بمنح سماح لأحد العملاء أو إعدام دين أو ما شابه ذلك، وتظهر فى دفتر اليومية العامة على الصورة التالية :

منه	له	التاريخ
١٠٠٠٠	من حـ/ مسموحات المبيعات إلى حـ/ محلات الصالون الأخضر إثبات المسموحات التى تقرر منحها للعملاء.	١٩٩٩/١/٣١
	١٠٠٠٠	

ثانيا : الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ العام

حـ/ إجمالى العملاء

منه	له
١٢٠٠٠٠٠	١/٣١
إلى حـ/ المبيعات	١٥٠٠٠٠
مرحل من يومية للمبيعات	
صفحة رقم ....	
	١/٣١
	٢٠٠٠٠٠
	من مذكورين
	مرحل من يومية الصندوق
	والبنك صفحة رقم ...
	١٠٠٠٠
	من حـ/ مسموحات
	للمبيعات (اليومية العامة)
	١/٣١
	٨٤٠٠٠٠
	رصيد
١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠

## حـ / الأثاث

منه		لـ	
٨٠٠٠٠	إلى ح/ الصندوق مرحل من لائحة الصندوق والبنك صفحة رقم ....	١/٣١	
٨٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	رصيد
		٨٠٠٠٠	
		١/٣١	

### حـ/ إجمالی الموردين

١/٣١	من حد المشتريات مرحل من يومية للمشتريات صفحة رقم ...	١٠٠٠٠٠	١/٣١	إلى مذكورين مرحل من يومية الصندوق والبنك إلى مذكورين مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم ....	١٠٠٠٠ ٧٥٠٠٠
			١/٣١	رصيد	٨٢٩٠٠٠
		١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠

## حـ / المبيعات

١/٣١	من مذكوران مرحل من يومية الصندوق والتيك صفحة رقم ... من حـ/ اجمالي العملاء مرحل من يومية المبيعات صفحة رقم ...	١٦٠٠٠٠				
		١٢٠٠٠٠			١٣٦٠٠٠٠	رميد
		١٣٦٠٠٠٠			١٣٦٠٠٠٠	

الفصل الحادى عشر : الطرق المحاسبية

حـ / مسموحات المبيعات

لـ	منه
١/٣١	١٠٠٠٠
رصيد	١٠٠٠٠
١/٣١	١٠٠٠٠
	١٠٠٠٠

حـ / الخصم النقدى المسموح به

لـ	منه
١/٣١	٤٥٠٠
رصيد	٤٥٠٠
١/٣١	٤٥٠٠
	٤٥٠٠

حـ / المشتريات

لـ	منه
١/٣١	٧٥٠٠٠
رصيد	١٠٧٥٠٠٠
١/٣١	١٠٧٥٠٠٠
	١٠٧٥٠٠٠

حـ / الخصم النقدى المكسب

لـ	منه
١/٣١	٢٠٠٠
رصيد	٢٠٠٠
١/٣١	٢٠٠٠
	٢٠٠٠

حـ / مصروفات الايجار					منه
لـ			١/٣١	إلى حـ / الصندوق مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم ...	٣٥٠٠
١/٣١	رصيد	٣٥٠٠			
		٣٥٠٠			٣٥٠٠

حـ / المسحوبات					منه
لـ			١/٣١	إلى حـ / الصندوق مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم ...	٢٢٠٠٠
١/٣١	رصيد	٢٢٠٠٠			
		٢٢٠٠٠			٢٢٠٠٠

ويظهر ميزان المراجعة في هذه الحالة على الصورة التالية :

### منشأة النجاح التجارية

ميزان المراجعة في ١٩٩٩/١/٣١

لـ	منه
الصندوق	١٠٢٠٠٠
البنك	٥٠٠٠٠
إجمالي العملاء	٨٤٠٠٠٠
الأثاث	٨٠٠٠٠
إجمالي الموردين	٨٢٥٠٠٠
المبيعات	١٣٦٠٠٠٠
مسموحات المبيعات	١٠٠٠٠
الخصم النقدي المسموح به	٤٥٠٠
المشتريات	١٠٧٥٠٠٠
الخصم النقدي المكتسب	٢٠٠٠
مصروفات الايجار	٣٥٠٠
المسحوبات	٢٢٠٠٠
٢١٨٧٠٠٠	٢١٨٧٠٠٠



## الفصل الحادى عشر : الطرق المحاسبية

وبلاحظ أن رصيد حساب الصندوق ورصيد حساب البنك مأخوذة من دفتر يومية الصندوق والبنك لأن هذا الدفتر بمثابة دفتر يومية وأستاذ فى آن واحد، أما باقى الأرصدة الظاهرة فى ميزان المراجعة فإنها منقولة من حسابات دفتر الأستاذ العام.

### ثالثا : الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء والموردين

#### أ - دفتر أستاذ مساعد العملاء

حـ/ محلات المصرى		منه	
لـ			
١/٣١	رصيد	١٥٠٠٠٠	١/٢
		١٥٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات (مرحل من يومية للمبيعات)
		٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠

#### حـ/ محلات الصالون الأخضر

حـ/ محلات الصالون الأخضر		منه	
لـ			
١/٣١	من مذكورين	٢٠٠٠٠٠	١/٣١
	(مرحل من يومية الصندوق والبنك)		إلى حـ/ المبيعات (مرحل من يومية للمبيعات)
	من حـ/ مسوحات المبيعات	١٠٠٠٠	١/٣١
	(مرحل من اليومية العامة)	٣٩٠٠٠٠	
	ورصيد	٦٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠

ح/ الخطيب				منه	له
١/٢٨	إلى ح/ الليمان (مرحل من يومية لليمان)	٣٠٠٠٠٠	رصيد	٣٠٠٠٠٠	١/٣١
		٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	

ويظهر كشف مطابقة أرصدة حسابات دفتر الأستاذ المساعد للعملاء  
على الصورة التالية :

منه	له		
١٥٠٠٠٠		ح/ محلات المصرى	
٣٩٠٠٠٠		ح/ محلات الصالون الأخضر	
٣٠٠٠٠٠		ح/ الخطيب	
٨٤٠٠٠٠		رصيد حساب إجمالى العملاء بـ دفتر الأستاذ العام	
٨٤٠٠٠٠	٨٤٠٠٠٠		

ب- دفتر أستاذ مساعد الموردين

منه	له	ح/ محلات الأمل	
١٠٠٠٠٠		١/٦	من ح/ المشتريات (مرحل من يومية للمشتريات)
١٠٠٠٠٠			رصيد
٢٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠

منه	له	ح/ محلات وردة	
٧٥٠٠٠		١/٢٢	من ح/ المشتريات (مرحل من يومية للمشتريات)
٢٢٥٠٠٠			رصيد
٣٠٠٠٠٠			٣٠٠٠٠٠

ح/ الجوهري

منه	لـ
٥٠٠٠٠	١/٢٥
رصيد	من ح/ المشتريات (مرحل من يومية المشتريات)
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠

ويظهر كشف مطابقة أرصدة حسابات دفتر أستاذ مساعد الموردين على الصورة التالية :

منه	لـ
٨٢٥٠٠٠	ح/ محلات الأمل
	ح/ محلات وردة
	ح/ الجوهري
	رصيد حساب اجمالى الموردين بـ دفتر الأستاذ العام
٨٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠
٨٢٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠
	٥٠٠٠٠

٥- طريقة اليومية والأستاذ فى آن واحد (الأميركية) :

وعند استخدام هذه الطريقة يستخدم دفتر واحد يكون بمثابة دفتر يومية ودفتر أستاذ فى آن واحد، ويعد هذا الدفتر بحيث يظهر فى الجزء الأول من الصفحة خانات تمثل دفتر اليومية، ويخصص القسم الآخر من الصفحة لحسابات دفتر الأستاذ، حيث يخصص لكل حساب عمود خاص به ينقسم قسمين، أحدهما للجانب المدين والآخر للجانب الدائن. وسيخصص لكل حساب من الحسابات الرئيسية بـ دفتر الأستاذ العام عمود خاص به وفى آخر الصفحة يخصص عمود واحد للحسابات الأخرى أو الحسابات غير الرئيسية بشرط أن يضاف إلى هذا العمود عموداً آخر يوضح اسم الحساب من بين الحسابات الأخرى. وسنجد عند استخدام هذه الطريقة فى القسم من الدفتر المخصص لحسابات دفتر الأستاذ عمود (مدین ودائن) لكل من حساب النقدية

بالصندوق وآخر للتقديـة بالبنك وآخر للعملاء وعمود للموردين وعمود  
لأوراق القبض وآخر لأوراق الدفع، ثم أخيراً عمود للحسابات المتنوعة الأخرى  
متضمناً خانة خاصة يوضح فيها اسم الحساب.

ونسـشرح هذه الطريقة باستخدام المثال الثاني :

(١) بدأ محمود أعماله التجارية فى ١٩٩٩/١/١ بأن أودع فى صندوق  
المنشأة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيـه كرأس المال.

(٢) سدد محمود لإيجار المنشأة عن نصف سنة وقدره ٥٠٠٠ جنيـه نقداً فى  
يوم ١٩٩٩/١/٢

(٣) فى ١٩٩٩/١/٥ اشترى محمود أثاث بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيـه سدها  
نقداً.

(٤) فى ١٩٩٩/١/١٠ اشترى محمود بضاعة على الحساب من محلات  
المصرى بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيـه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠.

(٥) فى ١٩٩٩/١/١٥ اشترى محمود بضاعة نقداً بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيـه.

(٦) فى ١٩٩٩/١/٢٠ باع محمود بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيـه أودعها  
الحساب الجارى بالبنك.

(٧) فى ١٩٩٩/١/٢٢ اشترى محمود بضاعة على الحساب من محلات  
الدمنهوزى بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيـه، وحرر للمورد كمبيالة فى نفس  
اليوم تستحق بعد ثلاثة شهور.

(٨) فى ١٩٩٩/١/٢٥ باع محمود بضاعة على الحساب بمبلغ  
٧٥٠٠٠ جنيـه وقد حرر العملاء المباع لهم كمبيالة بمبلغ ٧٥٠٠٠  
جنيـه تستحق بعد شهرين على أن يسدد الباقي بعد ذلك.

- (٩) فى ١٩٩٩/١/٣٠ سحب محمود مبلغ ٥٠٠٠ جنية من المنشأة لاستخدامه الخاص.
- (١٠) فى ١٩٩٩/١/٣١ سدد محمود مرتبات وأجور العمال المستحقة عن الشهر قدرها ١٠٠٠٠ ب شيك.
- المطلوب : إثبات العمليات السابقة باستخدام طريقة اليومية والأستاذ فى آن واحد بافتراض أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى.
- ويظهر دفتر اليومية والأستاذ فى هذه الحالة على الصورة التالية :

دفتر اليومية والأستاذ

[illegible]

ملاحظات على الحل :

١- يتضح مما سبق أن المنشأة تستخدم سجل واحد يكون بمثابة يومية وأستاذ فى آن واحد ويتم القيد أولاً فى القسم المخصص لدفتر اليومية بالطريقة المعتادة، على أن يتم الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ فى نفس الدفتر، حيث يخصص لكل حساب عمود له قسمان أحدهما مدين والآخر دائن، على أن يوضع الطرف المدين للقيد فى الجانب المدين، من العمود المخصص للحساب المختص، ويرحل الطرف الدائن للقيد إلى الجانب الدائن من العمود المخصص للحساب المختص.

٢- بالنسبة لحسابات العملاء والموردين فإنه قد يخصص للعملاء عمود وللموردين عمود آخر على أن تكون تلك الأعمدة بمثابة حسابات إجمالية للعملاء والموردين ويقابلها حسابات تحليلية للعملاء والموردين فى حالة تعددهم، أما فى حالة عدم تعدد حسابات العملاء أو الموردين فإنه يمكن أن يخصص عمود لكل عميل وعمود لكل مورد.

٣- تناسب هذه الطريقة المنشآت الصغيرة التى يكون عدد الحسابات فيها محدوداً بصورة تتفق مع حجم هذا السجل، حيث إن زيادة عدد الحسابات بصورة كبيرة يجعل الاحتفاظ بهذا السجل مسألة صعبة فى الحياة العملية.

٤- يتم ترصيد الحسابات فى القسم الخاص بحسابات دفتر الأستاذ، ويحلل القسم الخاص بالحسابات الأخرى إلى عناصره بحيث يمكن بعد ذلك إعداد ميزان مراجعة، ويظهر هذا الميزان بالنسبة للمثال المعروض هنا على الصورة التالية :

منشأة محمود التجارية

ميزان المراجعة عن الفترة المنتهية في ١٩٩٩/١/٣١

البيان	له	منه
تقديية بالصندوق		٣٠٠٠٠
تقديية بالبنك		٩٠٠٠٠
عملاء		١٠٠٠٠٠
أوراق قبض		٧٥٠٠٠
مشتريات		٣٤٠٠٠٠
موردون	١٠٠٠٠٠	
أوراق دفع	٢٠٠٠٠٠	
مبيعات	٢٧٥٠٠٠	
رأس المال	١٠٠٠٠٠	
من تحليل القسم الخاص بالحسابات المتنوعة في السجل السابق	مصاريف ايجار أثاث مسحوبات أجور ومرتبات	٥٠٠٠ ٢٠٠٠٠ ٥٠٠٠ ١٠٠٠٠
	٦٧٥٠٠٠	٦٧٥٠٠٠



## أسئلة نظرية وتمارين على الفصل الحادى عشر

### أولاً: الأسئلة النظرية

- ١- فرق بين طرق المحاسبة المختلفة.
- ٢- اشرح أهم الاختلافات بين طريقة اليومية العامة الشاملة واليومية العامة غير الشاملة.
- ٣- وضح أهم مزايا طريقة اليومية العامة الشاملة.
- ٤- بين فى أى الحالات يمكن أن تستخدم كل طريقة من طرق المحاسبة.
- ٥- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاث سطور بالتحديد لكل منها :
  - تناسب الطريقة المحاسبية البسيطة جميع أنواع المشروعات.
  - تعتمد الطريقة المحاسبية البسيطة على استخدام حسابات الرقابة الاجمالية.
  - تكون طريقة اليومية العامة الشاملة أكثر ملائمة من ناحية تحقيق الرقابة المحاسبية.
  - لا تختلف طريقة اليومية العامة الشاملة عن اليومية العامة غير الشاملة.
  - يكفى فى حالة استخدام طريقة اليومية العامة غير الشاملة تسجيل دفتر اليومية العامة فقط.
  - لا تختلف حسابات الرقابة الاجمالية فى حالة استخدام طريقة اليومية العامة الشاملة عن طريق اليومية العامة غير الشاملة.
  - يكون دفتر الصندوق والبنك بمثابة دفتر يومية وأستاذ فى آن واحد فى حالة استخدام طريقة اليومية العامة غير الشاملة.
  - تناسب طريقة اليومية والأستاذ فى آن واحد جميع أنواع المشروعات.
  - لا تختلف إجراءات الرقابة المحاسبية على حسابات العملاء والموردين فى حالة استخدام طريقة اليومية العامة الشاملة عن حالة استخدام طريقة اليومية العامة غير الشاملة.

٦- تستخدم أى طريقة من الطرق المحاسبية فى أى مكان بصرف النظر عن التسمية الأصلية لتلك الطريقة بالإيطالية والفرنسية والانجليزية والأمريكية.

### ثانيا : تطبيقات عملية

#### التطبيق الأول:

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الفتح التجارية خلال شهر يناير ١٩٩٩:

١- فى ١٩٩٩/١/١ اشترت المنشأة بضاعة على الحساب بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه من منشأة المدينة بشروط ١٠/٢ - ص٣٠.

٢- فى ١٩٩٩/١/٢ اشترت المنشأة بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه من منشأة السعادة بشروط ١٠/٣ - ص٣٠.

٣- فى ١٩٩٩/١/٣ اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات الصاوى بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص٢٠.

٤- فى ١٩٩٩/١/٥ ردت المنشأة إلى منشأة المدينة بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه كما حصلت على سماح على باقى البضاعة قيمته ١٠٠٠٠ جنيه.

٥- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٩ بضاعة نقداً بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

٦- فى ١٩٩٩/١/٧ سددت المنشأة إلى منشأة المدينة بضاعة قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه ولنشأة السعادة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

٧- قدمت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٨ إلى منشأة السعادة ورقة دفع بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ولنشأة الصاوى ورقة أخرى بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه تستحق كلاهما بعد شهر.

٨- باعت المنشأة على الحساب بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه لمنشأة محمود بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠ فى يوم ١٩٩٩/١/١٠

٩- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/١/١٥ بضاعة إلى محلات الدمنهورى بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠.

- ١٠- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٢٠ بضاعة إلى محلات الصالون الأحمر بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣ - ص ٢٠.
- ١١- باعت المنشأة إلى محلات الشرقاوى بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ فى ١٩٩٩/١/٢٠
- ١٢- سددت محلات الدمنهورى فى ١٩٩٩/١/٢٠ نصف المستحق عليها وقدمت ورقة قبض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهر.
- ١٣- سددت منشأة محلات الصالون الأحمر ما قيمته ١٠٠٠٠٠ من ثمن البضاعة المباعة إليهم فى ١٩٩٩/١/٢٠ وحصلت على الخصم المقرر، وقدمت ورقة قبض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهر.
- ١٤- قدمت محلات الشرقاوى ورقة قبض فى ١٩٩٩/١/٢٦ تستحق بعد شهر بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.
- ١٥- اشترت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٢٧ أثاث بمبلغ ٢٠٠٠٠ سدده نقدًا.
- ١٦- سددت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٢٨ بمبلغ ٥٠٠٠ ايجار المنشأة، ومبلغ ١٥٠٠٠ جنيه أجور ومرتبات العاملين.

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة فى اليوميات المساعدة وترحيلها إلى حسابات دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة باستخدام طريقة اليومية العامة الشاملة وطريقة اليومية العامة غير الشاملة (المنشأة تستخدم أسلوب الجرد الدورى).

التطبيق الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الشروق التجارية خلال شهر مارس ١٩٩٩ :

- ١- سدد صاحب المنشأة فى ١٩٩٩/٣/١ مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه بإعتبارها تمثل رأس مال المنشأة.

- ٢- سددت المنشأة فى ١٩٩٩/٣/٥ إيجار المنشأة ويبلغ ٥٠٠٠ جنية.
- ٣- اشترت المنشأة فى ١٩٩٩/٣/٦ أثاث بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنية سددته نقداً.
- ٤- فتح صاحب المنشأة حساباً لدى بنك مصر فى ١٩٩٩/٣/١٠ وحول إليه مبلغ ٥٠٠٠٠ جنية من صندوق المنشأة.
- ٥- اشترت المنشأة بضاعة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنية سددتها نقداً يوم ١٩٩٩/٣/١١.
- ٦- اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات الصمدى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنية بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ فى يوم ١٩٩٩/٣/١٢.
- ٧- اشترت المنشأة بضاعة على الحساب بمبلغ ١٠٠٠٠٠ من محلات الصاوى بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠ فى يوم ١٩٩٩/٣/١٣.
- ٨- فى يوم ١٩٩٩/٣/١٥ سددت المنشأة إلى منشأة الصمدى بضاعة قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنية وحصلت على الخصم، كما حررت ورقة دفع تستحق بعد شهر بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنية.
- ٩- باعت المنشأة نقداً بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنية فى ١٩٩٩/٣/٢٠.
- ١٠- باعت المنشأة بضاعة على الحساب لمنشأة الشيخ بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ يوم ١٩٩٩/٣/٢٥.
- ١١- فى ١٩٩٩/٣/٢٦ باعت المنشأة بضاعة نقداً بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية.
- ١٢- سحب صاحب المنشأة فى يوم ١٩٩٩/٣/٣١ مبلغ ١٠٠٠٠ لاستخدامه الشخصى.
- المطلوب :

إليّات العمليات السابقة فى دفاتر المنشأة التى تأخذ شكل يومية وأستاذ فى آن واحد.

### التطبيق الثالث

- ١- بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول شهر يناير ١٩٩٩ مبلغ ١٥٠٠٠ جنية، كما بلغ رصيد حساب إجمالى الموردين ٢٥٠٠٠ جنية. وفيما يلى

بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من الدفاتر المساعدة التى تحتفظ بها المنشأة.

- ١٩٠٠٠٠ جنيه مجموع يومية المبيعات، ١٦٤٠٠٠ جنيه مجموع يومية المشتريات، ٢٤٠٠٠ جنيه مجموع يومية مردودات المشتريات، ١٤٠٠٠ جنيه مجموع يومية مردودات المبيعات. ٣٠٠٠٠ جنيه مجموع يومية أوراق القبض، ٣٢٠٠٠ جنيه مجموع يومية أوراق الدفع.

ومن تحليل يومية المقبوضات النقدية تبين أن مجموع الخصم المسموح به للعملاء يبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وأن التحصيلات النقدية من هؤلاء العملاء تبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه، كما تبين من تحليل يومية المدفوعات النقدية أن الخصم المكتسب الذى حصلت عليه المنشأة من الموردين يبلغ ٨٠٠٠ جنيه وأن المدفوعات النقدية لهؤلاء الموردين تبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن المنشأة قررت لإعدام دين على أحد العملاء يبلغ ٣٠٠٠ جنيه.  
المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين.

التطبيق الرابع :

حدد المطلوب فى كل فقرة من الفقرات التالية :

١- بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول الشهر ٣٠٠٠٠ جنيه وفى آخر الشهر ٥٠٠٠٠ جنيه، وبلغت المبالغ المحصلة من العملاء ٨٠٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المقدمة منهم ٦٠٠٠٠٠ جنيه، والديون المدومة ٤٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المرفوضة ٦٠٠٠٠ جنيه، والديون المبوعة ٣٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى العملاء وحدد قيمة المبيعات الآجلة.

٢- إذا كان رصيد حساب إجمالى الموردين فى أول الشهر ٥٠٠٠٠ جنيه، وفى آخر الشهر ١٢٥٠٠ جنيه، والمبالغ المسددة للموردين ١٢٥٠٠٠ جنيه،

والخصم النقدي المكتسب ١٠٠٠٠ جنيه، وأوراق الدفع المحررة لصالح  
الموردين ٥٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المحولة إليهم ٢٥٠٠٠ جنيه والمرفوض  
منها ٥٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالي الموردين وحدد رقم المشتريات الآجلة.

التطبيق الخامس:

- فيما يلي بعض البيانات التي أظهرتها دفاتر محلات ياسر عن شهر مايو  
١٩٩٩.

مجموع يومية المشتريات ١٠٧٥٠٠ جنيه، مجموع يومية المبيعات ١٣٤٧٠٠  
جنيه، مجموع يومية مردودات المشتريات ٤٣٠٠ جنيه، مجموع يومية مردودات  
المبيعات ٢٥٠٠ جنيه، مجموع عمود الخصم النقدي في يومية المقبوضات ٦٥٠٠  
جنيه، مجموع عمود الخصم النقدي في يومية المدفوعات ٣٣٠٠ جنيه، ديون  
معدومة ظهرت في دفتر اليومية العامة ٤٧٠٠ جنيه، مجموع يومية أوراق القبض  
١٠٠٠٠ جنيه مجموع يومية أوراق الدفع ١٢٠٠٠ جنيه، رصيد حساب إجمالي  
العملاء في أول الشهر ٧٣٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب إجمالي الموردين في أول  
الشهر ٤١٠٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن رصيد حساب إجمالي العملاء في نهاية الشهر بلغ ٥٠٠٠٠  
جنيه، ورصيد حساب إجمالي الموردين في آخر الشهر بلغ ٢٧٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالي العملاء وحساب إجمالي الموردين كما يظهر في نهاية  
شهر مايو ١٩٩٩.

التطبيق السادس:

"فيما يلي أرصدة حسابي إجمالي العملاء وإجمالي الموردين كما تظهر في  
بداية ونهاية شهر يناير ١٩٩٩ لمنشأة حاسم التجارية :

إجمالى الموردين	إجمالى العملاء	
٨٣٦٠٠	٧٢٥٠٠	الرصيد فى ١/١ بالجنيه
٦٢٠٠٠	٩٧٠٠٠	الرصيد فى ١/٣١ بالجنيه

وقد بلغت مجاميع اليومية المساعدة عن الشهر مايلى : المبيعات الآجلة ١٢٢٥٠٠ جنيه المشتريات الآجلة ١٣٠٠٠٠ جنيه، كما ظهر فى اليومية العامة مايلى : أوراق قبض وارده من عملاء ٦٣٥٠٠ جنيه، أوراق قبض محولة لموردين ٥٠٠٠٠ جنيه، ديون معدومة ١١٥٠٠ جنيه، أوراق قبض مرفوضة ٢٠٧٠٠ جنيه، مصاريف بروتستو ٣٠٠ جنيه، فوائد تأخير على أوراق قبض تم تجديدها ٥٠٠ جنيه، كما ظهر مجموع خاتمة الخصم النقدى المسموح به فى يومية المقبوضات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه، ومجموع خاتمة الخصم النقدى المكتسب فى يومية المدفوعات بمبلغ ١٧٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حسابى إجمالى العملاء وإجمالى الموردين عن شهر يناير.

التطبيق السابع:

أجب عن المطلوب فى كل فقرة من الفقرات التالية :

(١) إذا كان رصيد حساب إجمالى العملاء أول الشهر ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد الحساب فى آخر الشهر ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه، ومردودات المبيعات ٣٠٠٠٠٠ جنيه، والديون التى تقرر إعدامها ١٥٠٠٠ جنيه والمتحصلات من العملاء ١٧٥٠٠٠ جنيه. صور حساب إجمالى العملاء وحدد رقم المبيعات الآجلة.

(٢) إذا كان رصيد حساب إجمالى الموردين فى أول الشهر ٧٥٠٠٠ جنيه والمشتريات الآجلة خلال الشهر ١٧٥٠٠٠٠ جنيه والخصم النقدى على المشتريات ٣٥٠٠٠ جنيه، والمبالغ المسددة للموردين ١٠٠٠٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لصالحهم ٥٠٠٠٠ جنيه. صور حساب إجمالى الموردين وحدد الرصيد المستحق لهم فى نهاية الشهر.

### التطبيق الثامن:

- بلغ رصيد حساب إجمالي العملاء في أول شهر يوليو ١٠٠٠٠ جنيه كما بلغ رصيد حساب إجمالي الموردين في أول الشهر ٧٥٠٠٠ جنيه. وفيما يلي بعض البيانات التي أمكن الحصول عليها من اليوميات المساعدة التي تستخدمها المنشأة:

مجموع يومية المبيعات ٦٠٠٠٠٠ جنيه، ومجموع يومية المشتريات ٥٠٠٠٠٠ جنيه، ومجموع يومية مردودات المبيعات ٥٠٠٠٠ جنيه، ومجموع يومية مردودات المشتريات ٣٠٠٠٠ جنيه، ومجموع يومية أوراق القبض ٢٠٠٠٠٠ جنيه، ومجموع يومية أوراق الدفع ١٥٠٠٠٠ جنيه.

ومن تحليل سجل المقبوضات النقدية إتضح أن مجموع الخصم المسموح به للعملاء يبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه وأن المتحصلات من العملاء تبلغ ٢٢٠٠٠٠ جنيه، ومن تحليل سجل المدفوعات النقدية اتضح أن الخصم المكتسب يبلغ ٨٠٠٠ جنيه وأن المدفوعات للموردين تبلغ ١٢٢٠٠٠ جنيه، كما اتضح من تحليل دفتر اليومية العامة أن هناك أوراق قبض محولة لموردين قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه وأن هناك ديون معلومة قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه وأن هناك أوراق قبض مرفوضة قدرها ١٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالي العملاء وحساب إجمالي الموردين وتحديد أرصدة تلك الحسابات في نهاية الشهر.



## الفصل الثاني عشر

### الاطاء المحاسبية و كيفة معالجاتها

#### ١ - مقدمة

تعرضنا فى الفصول السابقة للنظام المحاسبى اليدوى، أى النظام الذى يتم تشغيل البيانات فيه بواسطة الأفراد، ويتعرض الأفراد أثناء القيام بالخطوات المحاسبية المختلفة من تسجيل وترحيل وترصيد إلى الوقوع فى أخطاء. وقد سبق أن أشرنا إلى بعض الأخطاء المحاسبية عند التعرض لموضوع ميزان المراجعة، وبيننا أن هناك بعض الأخطاء التى قد تكون موجودة رغم توازن جانبى الميزان. وقد عرضنا بإختصار للإجراءات المناسبة لإكتشاف تلك الأخطاء. وسيخصص هذا الفصل لمتابعة مناقشة موضوع الأخطاء المحاسبية، وبيان إجراءات تصحيحها من الناحية المحاسبية.

وتجدر الإشارة إلى أن موضوع الأخطاء المحاسبية بدأ يحتل مرتبة ثانوية فى الكتابات المحاسبية الحديثة، وذلك نظرا للتوسع فى تشغيل البيانات آليا وإلكترونيا، وما يترتب على ذلك من تخفيض احتمالات الوقوع فى أخطاء إلى حد كبير. ورغم هذا الإنخفاض فى معدل الأخطاء إلا أن احتمال وجودها مازال قائما، ولهذا رأينا ضرورة معالجة هذا الموضوع ولو بصورة مختصرة حتى يكتمل العرض.

وفى ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية، يعرض المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٦) لصادف ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغير الساباات المحاسبية.

وسنعرض أولاً لموضوع الأخطاء المحاسبية ونبين أنواع كل منها وما يحدث كل نوع من تأثير، ثم نعرض بعد ذلك لطرق تصحيح تلك الأخطاء، وأخيراً نعرض للأخطاء التي تؤثر على توازن جانبي ميزان المراجعة، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

## ٢- أنواع الأخطاء المحاسبية

يمكن تقسيم الأخطاء المحاسبية إلى أربعة أنواع رئيسية هي :

- ١- أخطاء كتابية أو رقمية.
- ٢- أخطاء الحذف (السهو).
- ٣- أخطاء الترجيح المحاسبي أو الأخطاء الفنية.
- ٤- الأخطاء المعوضة.

والمقصود بالأخطاء الكتابية هي الأخطاء التي تحدث أثناء التسجيل في دفتر اليومية العامة (أو في دفاتر اليومية المساعدة) أو الأخطاء التي تحدث في عملية الترحيل من اليومية إلى دفتر الأستاذ، أو الخطأ في نقل الأرصدة من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة. ومن أمثلة تلك الأخطاء الخطأ في كتابة رقم في دفتر اليومية عند إعداد قيد اليومية، قمثلاً ينقل رقم المبيعات المدون في فاتورة البيع بالخطأ ٢٧٠ جنيه بدلاً من ٧٢٠ جنيه، ويسجل على هذه الصورة الخاطئة في يومية المبيعات، وبالتالي سيرحل إلى حساب العميل وإلى حساب إجمالي العملاء بهذه الصورة للخطأ. ومثل هذا الخطأ لن يكون من الممكن إكتشافه عند إعداد ميزان المراجعة لأنه لا يؤثر على توازن جانبي الميزان. ويكتشف هذا النوع من الخطأ عادة عن طريق المراجعة المستندية، أو عندما يحضر العميل لسداد رصيد حسابه الصحيح، ويظهر له رصيد دائن بعد عملية السداد. ومن أمثلة الأخطاء الكتابية الخطأ في جمع أحد طرفي القيد المركب كما لو كان هناك عدة قيود مدينة مجموعها الصحيح ٢٥٣٠٠ وقام المحاسب بجمعها ٢٤٣٠٠ جنيه، وهذا الخطأ سيتم إكتشافه عن طريق ميزان

المراجعة لأنه يؤدي إلى عدم توازن جانبي الميزان لأن الحسابات التي ستجعل مدينة سيصل مجموعها ٢٥٣٠٠ جنيه، والحساب الدائن سيكون دائناً فقط بمبلغ ٢٤٣٠٠ جنيه.

ومن الأخطاء الكتابية الأخرى ترحيل أحد طرفي القيد دون الطرف الآخر، ومثل هذا الخطأ سيكتشف عند إعداد ميزان المراجعة، لأنه يؤدي إلى عدم توازن جانبي الميزان. كما أن ترحيل مبلغ بالخطأ إلى حساب دفتر الأستاذ يعتبر من الأخطاء الكتابية، وأيضاً الترحيل إلى الجانب المدين بدلاً من الجانب الدائن للحساب يعتبر من الأخطاء الكتابية. كما يعتبر الترحيل إلى حساب آخر غير الحساب الصحيح من الأخطاء الكتابية، مثال ذلك ترحيل الخصم النقدي المسموح به إلى حساب الخصم النقدي المكتسب، أو ترحيل مسموحات المبيعات إلى حساب مسموحات المشتريات أو العكس.

ويقصد بأخطاء الحذف أو ما يطلق عليه بعض الكتاب أخطاء السهو مثل إغفال بعض العمليات وعدم قيدها في دفتر اليومية (أو اليوميات المساعدة) وبالتالي عدم ترحيلها إلى الحسابات المختصة. ويحدث هذا النوع من الأخطاء في بعض المنشآت الفردية غير المنظمة حيث تضع المستندات التي تمثل عملية أو أكثر وبالتالي فهذه العمليات لن تسجل محاسبياً. مثال ذلك عدم إثبات فاتورة بيع أو عدم إثبات فاتورة مشتريات، أو عدم إثبات إيصال استلام نقدية من أحد العملاء. ومن البديهي أن هذا النوع من الأخطاء لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، لأن العملية محذوفة بطرفيها المدين والدائن. ويتم اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عن طريق المراجعة المستتيدة. سواء بواسطة إدارة المراجعة في المنشأة أو بواسطة مراجع الحسابات الخارجي. ومن الأخطاء المشابهة لأخطاء الحذف أخطاء التكرار. وتعني تكرار قيد عملية معينة في دفتر اليومية العامة. وبالتالي تكرار ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها. وهذا النوع من الأخطاء لا يؤدي إعداد ميزان المراجعة إلى اكتشافه. ويتم تصحيح أخطاء الحذف عن طريق إثبات العملية المحذوفة في تاريخ اكتشاف الخطأ، وتصحيح أخطاء التكرار عن طريق إلغاء أحد القيد المكرر في تاريخ اكتشاف الخطأ.

وينتج النوع الثالث من الأخطاء وهو أخطاء التوجيه المحاسبى من عدم إلمام المحاسب بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثال ذلك توجيه مشتريات الأثاث إلى حساب المشتريات العادى الذى يخصص لإثبات مشتريات البضائع التى تتعامل فيها المنشأة بدلاً من توجيهها إلى حساب الأثاث بإعتباره أحد حسابات الأصول طويلة الأجل. ومن الأمثلة الشائعة لهذا النوع من الأخطاء الخطأ فى معالجة النفقات الرأسمالية (المتعلقة بالأصول طويلة الأجل) على أنها مصاريف إيرادية تحمل على حساب النتيجة أو العكس. ومن أمثلة هذا النوع من الأخطاء معالجة مسحوبات صاحب المنشأة على أنها مصروفات تخص المنشأة. كما أن معالجة التأمينات لدى الغير والتى تكون قابلة للاسترداد بعد إنتفاء الغرض منها على أنها مصروفات تأمين تعتبر أحد الأمثلة الشائعة على هذا النوع من الأخطاء. ولا يؤثر الخطأ فى التوجيه المحاسبى على توازن ميزان المراجعة كما هو الحال بالنسبة لأخطاء الحذف. ويتم تصحيح تلك القيود عند إكتشافها بواسطة المراجع الداخلى أو الخارجى بإستخدام قيود اليومية المناسبة كما سترى بعد قليل. ويلاحظ أن الأخطاء الفنية التى يترتب عليها معالجة عنصر مدين بطبيعته على أنه دائن سوف يترتب عليها عدم توازن جانبى ميزان المراجعة.

ويطلق على النوع الأخير من الأخطاء إصطلاح الأخطاء المعوضة، وهى عبارة عن خطأ معين من أخطاء السهو أو الإرتكاب فى جانب معين يقابله خطأ آخر بنفس القيمة فى الجانب الآخر. ويؤدى وجود هذه الأخطاء المعوضة. فى كل من الجانب المدين والجانب الدائن إلى عدم التأثير على ميزان المراجعة، أى أن ميزان المراجعة يتوازن رغم وجود تلك الأخطاء المعوضة.

### ٣- تصحيح الأخطاء المحاسبية:

ينبنى تصحيح جميع الأخطاء المحاسبية بقيود تصحيح تظهر فى اليومية العامة، وذلك بصرف النظر عن نوع النظام المحاسبى المستخدم، وما إذا كانت

المنشأة تستخدم نظاماً بسيطاً يقوم على استخدام دفتر يومية عامة وأستاذ عام، أو أن المنشأة تستخدم نظام اليوميّات المساعدة. ويرجع السبب في تسجيل جميع قيود تصحيح الأخطاء في اليومية العامة إلى جذب إنتباه الإدارة إلى تكرار الأخطاء، وذلك لإتخاذ الإجراءات الرقابية الكفيلة بمنع تكرارها. ولا يجوز تصحيح تلك الأخطاء عن طريق المسح أو الكشط في دفتر اليومية العامة، لأن هذا الدفتر دفتر قانوني يحرم القانون أى مسح أو شطب أو كشط أو تحشير فيه. ويكون من المستحسن تصحيح جميع الأخطاء عن طريق قيود يومية، حتى بالنسبة للأخطاء التي تقع في دفتر الأستاذ والتي يمكن تصحيحها عن طريق الكشط أو الشطب. إن الشطب والكشط غير مستحب في أى من السجلات المحاسبية حتى السجلات غير القانونية، وذلك نظراً لما قد يوفره وجود هذه الأمور في تلك السجلات من إنطباعات لدى الغير بعدم إنتظام النظام المحاسبى في المنشأة. وهناك بعض الأخطاء التي يتحتم تصحيحها عن طريق الشطب مثل أخطاء الترسيد وأخطاء نقل المجموع من صفحة إلى أخرى. وفي هذه الحالات فإنه يجب أن يقوم بالشطب والتصحيح أحد المسؤولين في إدارة الحسابات ويوقع على التصحيح.

وإذا كان الخطأ ناتج عن السهو أو الحذف سواء كان القيد المحذوف أو غير المسجل متعلقاً بأحد دفاتر اليوميّات المساعدة مثل قيد إثبات بعض المبيعات الآجلة، أو متعلقاً بدفتر اليومية العامة مثل قيد إثبات بعض الأصول المشتراة فإنه يتم تصحيحه عن طريق إعداد قيد يتم تسجيله في دفتر اليومية العامة. ورغم أن القيود المحذوفة المتعلقة باليوميّات المساعدة يمكن تسجيلها بمجرد إكتشافها في اليومية المساعدة الخاصة بها إلا أن العرف المحاسبى جرى على تصحيح مثل هذه القيود عن طريق إستخدام قيد يومية يسجل في اليومية العامة، وذلك للوقوف على مدى تكرار مثل هذه الأخطاء ومنع تكرارها وتخفيف المسئول عن ذلك. كما أن التصحيح في اليوميّات المساعدة مباشرة عادة ما يترتب عليه القضاء على تسلسل القيود في تلك اليوميّات نظراً لأن الأخطاء عادة ما

تكتشف بعد إثبات عمليات تاليه لها. فبفرض أن محاسب إحدى المنشآت أغفل قيد فاتورة بيع مؤرخة ١٩٩٩/١/١٥ بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه للعميل مصطفى وقد أكتشف هذا الخطأ يوم ١٩٩٩/٢/٢، فإنه يتم تصحيحه بمجرد إكتشافه باستخدام قيد اليومية التالي :

صفحة رقم ...

اليومية العامة

١٩٩٩/٢/٢	من ح/ العملاء (العميل مصطفى) إلى ح/ المبيعات إثبات للمبيعات الآجلة للعميل مصطفى بتاريخ ١٩٩٩/١/٢٥ والتي سقط قيدها سهوا من يومية المبيعات.		٨٠٠٠	٨٠٠٠
----------	--	--	------	------

ويرحل القيد إلى كل من حساب إجمالي العملاء وحساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام، كما يرحل الطرف المدين إلى الحساب الشخصي للعميل مصطفى بدفتر أستاذ مساعد العملاء.

وإذا كان القيد المحذوف أو غير المسجل مما يسجل في دفتر اليومية العامة أصلا مثل تسجيل عملية شراء أثاث فإن هذه العملية يتم تسجيلها في دفتر اليومية العامة بمجرد إكتشافها. وتجدر الإشارة إلى أن الأخطاء الأخرى غير أخطاء السهو أو الحذف تصحح بإحدى طريقتين نعرض لهما في الجزء التالي.

#### ٤- طرق تصحيح الأخطاء:

هناك طريقتين لتصحيح الأخطاء الأخرى غير أخطاء السهو يطلق عليهما الطريقة المطولة والطريقة المختصرة. وتقوم الطريقة المطولة على إلغاء القيد الخاطئ بقيد عكسي، ثم إعداد قيد صحيح بدلا من القيد الملغى كما لو أنه لم يقع

أى خطأ. أما الطريقة المختصرة فهي تبحث عن الطرف الذى به خطأ فى قيد اليومية وتعكسه فى قيد التصحيح وتضع فى الجانب الآخر الحساب الذى كان ينبغى إثباته. وسنوضح فيما يلى كيفية معالجة كلاً من الأخطاء الكتابية وأخطاء التوجيه الحسابى باستخدام هاتين الطريقتين. ويلاحظ أن الأخطاء المعوضة تتكون من أكثر من خطأ كما سبق أن ذكرنا، ويندمج كل من هذه الأخطاء أساساً ضمن الأخطاء الكتابية، وبالتالي فإن معالجة الأخطاء الكتابية يتضمن معالجة الأخطاء المعوضة.

وتوضح الأمثلة التالية كيفية استخدام كل طريقة من طرق تصحيح الأخطاء عملياً:

#### مثال ١ : خطأ فى معالجة المسحوبات

فى ٥ يناير ١٩٩٩ اشترت إحدى المنشآت الفردية أثاث بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه على الحساب من شركة مفروشات أتيكو، وقد خصص نصف هذا الأثاث لتأثيث المنشأة والنصف الآخر لتأثيث منزل صاحب المنشأة، وقد عولجت عملية شراء الأثاث محاسبياً على النحو التالى :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية

١٩٩٩/١/٥	من حـ/ الأثاث إلى حـ/ الدائون (شركة أتيكو) إثبات الأثاث المشتري بتاريخ اليوم.	٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠
----------	---	-------	-------

وعند مراجعة حسابات المنشأة فى ١٩٩٩/١/٣١ أكتشف هذا الخطأ الذى ترتب عليه عدم إدراج الأثاث الذى سجله صاحب المشروع لإستخدامه فى أغراضه الشخصية وتخفيض قيمة الأثاث الخاص بالمنشأة بناء على ذلك. ويتم تصحيح هذا الخطأ بإستخدام الطريقة المطولة على الصورة التالية :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية

١٩٩٩/١/٣١	من ح/ الدائتون (شركة أتيكو) إلى ح/ الأثاث إلغاء القيد الخاص بإثبات الأثاث المؤرخ ١٩٩٩/١/٥.	٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠
-----------	---	-------	-------

ويترتب على القيد السابق أن الخطأ كما لو لم يقع ، وبالتالي يتحتم إثبات العملية بصورة صحيحة، ويتحقق هذا الهدف باستخدام القيد التالي :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية

١٩٩٩/١/٣١	من مذكورين ح/ المسحوبات ح/ الأثاث إلى ح/ الدائتون (شركة أتيكو) إثبات عملية شراء آلات للمنشأة ولصاحب المنشأة	٢٤٠٠٠	١٢٠٠٠ ١٢٠٠٠
-----------	--	-------	----------------

أما إذا اتبعنا الطريقة المختصرة في التصحيح فإنه لن يكون هناك إلغاء للقيد الخاطئ وإنما سنقوم بتصحيحه مباشرة، فإذا رجعنا إلى القيد الخاطئ المؤرخ في ١٩٩٩/١/٥ سنجد أن حساب الدائتين (شركة أتيكو) سليم ولا يحتاج إلى أى تصحيح لأن الشركة المذكورة جعلت دائنة بقيمة الأثاث المشتري، وهو المطلوب. أما إذا نظرنا إلى الجانب المدين من القيد وهو حساب الأثاث فقد جعل مديناً بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه وهنا يكمن الخطأ، وذلك لأن حساب الأثاث مفروض أن يجعل مديناً فقط بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وهو الأثاث المخصص للمنشأة، كما أنه كان من المفروض جعل حساب المسحوبات مديناً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وهى قيمة الأثاث الذى سحبه صاحب المنشأة لمنزله،



## ===== الفصل الثامن عشر : الاخطاء المحاسبية وكيفية معالجتها =====

أى أن الخطأ حدث نتيجة زيادة مديونية حساب الأثاث بمبلغ ١٢٠٠٠ جنية وعدم إثبات مسحوبات بمبلغ ١٢٠٠٠ جنية، وبالتالي يمكن إجراء قيد تصحيح لتخفيض مديونية حساب الأثاث بمبلغ ١٢٠٠٠ جنية ولأثبات المسحوبات بهذا المبلغ، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية

١٩٩٥/١/٣١	من حـ/ المسحوبات إلى حـ/ الأثاث اثبات المسحوبات التي قام بها صاحب المنشأة من الأثاث المشتري بتاريخ ١٩٩٥/١/٥.	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
-----------	---	-------	-------

ويترتب على ترحيل هذا القيد ظهور حساب للمسحوبات بمبلغ ١٢٠٠٠ جنية، وتخفيض حساب الأثاث ليصبح رصيده ١٢٠٠٠ جنية، مع بقاء حساب شركة أتيكو دائماً بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنية، وهذا هو الوضع الصحيح الذى كان ينبغى وجوده منذ اللحظة الأولى.

### مثال ٢ - خطأ فنى فى معالجة الأصول طويلة الاجل

فى ١٩٩٩/١/٨ إشتريت إحدى المنشآت آلة كتابة كهربائية بمبلغ ١٢٠٠ جنية، وقد تم تسجيل هذه العملية على الصورة التالية (بافتراض أن المنشأة لا تستخدم نظام اليوميات المساعدة) :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية

١٩٩٩/١/٥	من حـ/ المشتريات إلى حـ/ النقدية البات شراء آلة كتابة.	١٢٠٠	١٢٠٠
----------	--	------	------

وقد اكتشف هذا الخطأ عند مراجعة حسابات المشروع فى نهاية الشهر، ويتم تصحيح هذا الخطأ بالطريقة المطلوبة بإستخدام القيود التالية :

صفحة رقم ...

اليومية العامة

١٩٩٩/١/٣١	من ح/ا النقدية إلى ح/ا المشتريات إلغاء قيد خاطئ خاص بشراء آلة كتابية.	١٢٠٠	١٢٠٠
	من ح/ا الآلات الكتابية والحاسبة (الآلات) إلى ح/ا النقدية إثبات شراء آلة كتابية كهربائية.	١٢٠٠	١٢٠٠

وفى حالة إستخدام الطريقة المختصرة فإنه يتم تصحيح هذا الخطأ مباشرة بإستخدام القيد التالى :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية

١٩٩٩/١/٣١	من ح/ا الآلات الكتابية والحاسبة (آلات) إلى ح/ا المشتريات تصحيح قيد خطأ مؤرخ يوم ١٩٩٩/١/٥.	١٢٠٠	١٢٠٠
-----------	---	------	------

مثال ٣ : خطأ كتابى (رقمى) فى مجموع يومية المبيعات  
بفرض أن محاسب إحدى المنشآت قام بتجميع دفتر اليومية المساعد للمبيعات عن شهر يناير ١٩٩٩ وبلغ مجموع المبيعات طبقا لهذا الدفتر ٩٧٤٥٠ جنيه، ولكن المحاسب أعد القيد المركزى الخاص بإثبات مبيعات الشهر بمبلغ ٧٩٤٥٠ جنيه، وقد اكتشف هذا الخطأ خلال عملية المراجعة التى تتم فى نهاية الشهر، ويتم تصحيح هذا الخطأ بإستخدام الطريقة المطلوبة بإلغاء القيد الخاطئ وإثبات قيد جديد بالمجموع الصحيح وذلك على النحو التالى :

اليومية العامة

صفحة رقم ...

١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ المبيعات إلى حـ/ إجمالي العملاء إلغاء قيد إثبات المبيعات الشهرية.	٧٩٤٥٠	٧٩٤٥٠
١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ إجمالي العملاء إلى حـ/ المبيعات إثبات المبيعات الأجله الخاصة بشهر يناير ٩٩	٩٧٤٥٠	٩٧٤٥٠

وفي حالة إستخدام الطريقة المختصرة فإنه يجرى قيد بالفرق يظهر عل  
بالصورة التالية :

دفتر اليومية

صفحة رقم ...

١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ إجمالي العملاء إلى حـ/ المبيعات تصحيح قيد المبيعات الخاصة بشهر يناير ١٩٩٩	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
-----------	---	-------	-------

مثال ٤ : خطأ رقمي في مدفوعات أحد العملاء

من الأخطاء الكتابية أو الرقمية أيضا الخطأ في إثبات المدفوعات التي يقوم  
العملاء بتسديدها من تحت الحساب . فبفرض أن أحد العملاء سدد للمنشأة  
مبلغ ١٧٥٠ جنيه من تحت حسابه ولكن محاسب المنشأة أدرج هذا المبلغ في  
دفتر يومية المقبوضات النقدية على أنه ١٥٧٠ جنيه، وقد أدرج هذا المبلغ على  
هذه الصورة الخاطئة في القيد المركزي الشهري الخاص بيومية المقبوضات  
النقدية . وعندما وصل العميل إلى المنشأة لمراجعة حسابه اتضح وجود هذا  
الخطأ . ويتم تصحيح هذا الخطأ بإستخدام الطريقة المطولة على النحو التالي :

صفحة رقم ...

اليومية العامة

١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ العملاء (العميل) إلى حـ/ التقديمية إلغاء القيد الخطئ الخاص باليات مدفوعات العميل	١٥٧٠	١٥٧٠
١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ التقديمية إلى حـ/ العملاء (العميل) اليات المدفوعات التقديمية الخاصة بالعميل.	١٧٥٠	١٧٥٠

وفي حالة استخدام الطريقة المختصرة فإنه يتم تصحيح هذا الخطأ باستخدام القيد التالي :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية

١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ التقديمية إلى حـ/ العملاء (العميل) تصحيح قيد خاص بالمدفوعات المسددة من العميل ...	١٨٠	١٨٠
-----------	--	-----	-----

وتجدر الإشارة إلى أن هناك بعض حالات الأخطاء الفنية التي يتحتم فيها إلغاء القيد أو القيود الخاطئة، وإثبات قيود جديدة بدلاً منها كما في حالة جعل الطرف المدين دائناً والطرف الدائن مديناً، مثل هذه الأخطاء لا يمكن تصحيحها بالطريقة المختصرة. فعلى سبيل المثال إذا أخطأ محاسب إحدى المنشآت في إثبات بعض المصروفات المستحقة كالفوائد، وأثبتها باستخدام القيد التالي :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية

١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ الفوائد المستحقة إلى حـ/ مصاريف الفوائد إثبات مصاريف الفوائد عن شهر ...	٣٠٠٠	٣٠٠٠
-----------	--	------	------

## ===== الفصل الثاني عشر : الاخطاء المحاسبية وكيفية معالجتها =====

واضح أن هذا القيد خاطئ لأنه من المفروض أن يكون حساب مصروفات الفوائد مدينياً وحساب الفوائد المستحقة دائناً. ويجب أن يلغى هذا القيد الخاطئ وأن يتم إجراء قيد آخر صحيح، ويتحقق هذا الهدف عن طريق إجراء قيد عكسي للقيد السابق بضعف القيمة ويظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ...

١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ مصاريف الفوائد إلى حـ/ الفوائد المستحقة الغاء القيد الخاطئ الخاص بإلثبات الفوائد عن الشهر وإلثبات الفوائد بصورة صحيحة.	٦٠٠٠	٦٠٠٠
-----------	--	------	------

ويترتب على ترحيل هذا القيد الأخير أن يصبح رصيد حساب مصاريف الفوائد ٣٠٠٠ جنيه ورصيد حساب الفوائد المستحقة ٣٠٠٠ جنيه وهو المطلوب.

وهناك بعض الأخطاء الرقمية التي يكون من المستحسن تصحيحها باستخدام الطريقة المطولة لأن عدم استخدام هذه الطريقة المطولة قد يترتب عليه إجراء قيد من طرف واحد أو ما يطلق عليه القيد الأبتري (المبتور).

فيفرض أن إحدى المنشآت التي لا تستخدم نظام اليوميات المساعدة اشترت في ١٩٩٩/١/٥ بضاعة من شركة الديب بمبلغ ٦١٥٠ جنيه، وقد سجل محاسب المنشأة المشتريه هذه المشتريات باستخدام القيد التالي :

دفتر اليومية صفحة رقم ...

١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ المشتريات إلى حـ/ للموردين (شركة الديب) إلثبات المشتريات من شركة الديب.	٦٥١٠	٦١٥٠
-----------	--	------	------

واضح من هذا القيد أن الطرف المدين بمبلغ ٦١٥٠ جنيه والدائن بمبلغ ٦٥١٠ جنيه ويكون من المستحسن تصحيح هذا القيد باستخدام الطريقة المطولة على النحو التالي :

اليومية العامة      صفحة رقم ...

١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ الموردین (شركة الديب) إلى حـ/ المشتريات إلغاء القيد الخاطئ الخاص بإثبات المشتريات.	٦١٥٠	٦٥١٠
١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ المشتريات إلى حـ/ الموردین (شركة الديب) إثبات المشتريات من شركة الديب.	٦١٥٠	٦١٥٠

ويلاحظ أن تصحيح مثل هذا الخطأ باستخدام الطريقة المختصرة يتطلب استخدام فكرة القيد ذو الطرف الواحد أو القيد الأبتري والذي يظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية      صفحة رقم ...

١٩٩٩/١/٣١	من حـ/ الموردین (شركة الديب) إلى حـ/ .... تصحيح قيد خاطئ بتاريخ ١٩٩٩/١/٥		٣٦٠
-----------	--	--	-----

##### ٥- الأخطاء التي تؤثر في توازن ميزان المراجعة

هناك بعض الأخطاء التي يكون وجودها سبباً في عدم توازن جانبي ميزان المراجعة مثل الأخطاء الرقمية في دفتر اليومية، والأخطاء الرقمية في الترحيل من اليومية إلى الأستاذ، وأخطاء الترسيد، وأخطاء النقل من الحسابات إلى ميزان المراجعة، وغير ذلك من الأخطاء. ومن المفروض أن تراجع العمليات

## ===== الفصل الثاني عشر : الاخطاء المحاسبية وكيفية معالجتها =====

ويتم تحديد أسباب عدم توازن جانبي الميزان والقضاء عليها حتى يصبح الميزان في حالة توازن. إن تصحيح جميع الأخطاء الرقمية السابق الإشارة إليها سيترتب عليه إعادة التوازن إلى جانبي الميزان رغم أنه قد يكون هناك بعض الأخطاء التي لا يكشف عنها هذا التوازن. وقد يحدث أن يكون ميزان المراجعة غير متوازن نتيجة وجود بعض الأخطاء الرقمية التي سبق الإشارة إليها وفي هذه الحالة يمكن ترحيل الفرق بين جانبي الميزان إلى حساب معلق حتى يتم إكتشاف الخطأ وإقفال هذا الحساب المعلق. فبفرض إن ميزان المراجعة الخاص بإحدى المنشآت كان مجموع جانيه المدين ١٩٥٣٦٠ جنيه ومجموع جانيه الدائن ١٩٥٦٣٠ جنيه فان الفرق بين الجانبين وقدره ٢٧٠ جنيه سيحول إلى حساب معلق حتى يتوازن الميزان بعد ذلك وسيظهر الميزان على الصورة التالية:

	مدین	دائن
.....		
.....		
.....		
ح/ معلق	٢٧٠	
	١٩٥٦٣٠	١٩٥٦٣٠

ويفتح حساب في دفتر الأستاذ العام يطلق عليه ح/ معلق يرحل إليه مبلغ ٢٧٠ جنيه في الجانب المدين. وذلك في حالة الرغبة في الحصول على ميزان مراجعة متوازن بصورة عاجلة، أو ربما الرغبة في الحصول على قوائم مالية سريعة بصورة لا تختمل الإنتظار حتى يتم إكتشاف أسباب الأخطاء وتصحيحها. وفي هذه الحالة سيوضع الحساب المعلق في الميزانية العمومية ضمن الحسابات الأخرى. وعموماً فإنه ليس من المستحب الالتجاء إلى هذا الأسلوب عملياً إلا في حالات الضرورة القصوى وبالنسبة للقوائم المالية

الدورية (الشهرية) على أن يتم البحث عن أسباب ومبررات تلك الأخطاء ويتم العمل على تصحيحها في الفترة المحاسبية التالية كما أنه من الضروري بالنسبة لميزان المراجعة المعد في نهاية السنة المالية مراجعة العمليات المختلفة ومحاولة إكتشاف الأخطاء وتحديد أسبابها ومبرراتها وتصحيحها وإعادة ميزان المراجعة إلى حالة التوازن قبل البدء في إعداد القوائم المالية السنوية .

وبفرض أن الفرق السابق في ميزان المراجعة يرجع إلى الخطأ في إثبات المستحق للموردين نتيجة عملية مشتريات. فإذا كانت عملية المشتريات بمبلغ ١٥٣٦٠ جنيه قد تم إثباتها على النحو التالي :

١٥٣٦٠	من حـ/ المشتريات	تاريخ الشراء
	إلى حـ/ الموردين	
١٥٦٣٠	(المورد ....)	
	إثبات المشتريات من المورد ...	

وقد ترتب على ترحيل هذا القيد إلى الحسابات المختصة وجود الفرق الذى ظهر فى ميزان المراجعة والذي أدى إلى عدم توازنه والذي رحل إلى حساب معلق. وبعد إكتشاف هذا الخطأ يتم تصحيحه فى هذه الحالة بإستخدام القيد التالى:

٢٧٠	من حـ/ الموردين (المورد ...)	تاريخ إكتشاف الخطأ
	إلى حـ/ المعلق	
٢٧٠	تصحيح الخطأ الخاص بالمفالة فى المبلغ	
	المرحل إلى حساب المورد...	

وبترتب على ترحيل هذا القيد تصحيح حساب المورد وإقفال الحساب المعلق.

ونعرض فيما يلى حالة عملية تبين تأثير الأخطاء على ميزان المراجعة وكيفية إستخدام الحساب المعلق :



أظهر ميزان المراجعة المعد فى ٣١ أكتوبر سنة ١٩٩٩ لإحدى المنشآت الفردية فرقا نتيجة زيادة الجانب الدائن عن الجانب المدين ورحل الفرق إلى حساب معلق حتى يتم [كتشاف الأخطاء وتصحيحها، وفيما يلى تفاصيل الأخطاء التى أكتشفها مراجع الحسابات نتيجة عملية المراجعة :

١- فى ١٩٩٩/١٠/٣ إشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٦٢٠٠ جنيه وبلغت تكاليف النقل الخاصة به ٥٠ جنيه. وقد تم سداد ثمن الأثاث وتكاليف النقل نقداً وقد تم تسجيل هذه العملية على الصورة التالية :

من مذكورين	
حـ/ الأثاث	٦٢٠٠
حـ/ تكاليف النقل للداخل	٥٠
إلى حـ/ النقدية	٦٢٥٠

٢- فى ١٩٩٩/١٠/٥ إشترت المنشأة بضاعة على الحساب من منشأة البدوى بمبلغ ١٣٥٠ جنيه، وقد رحل المبلغ إلى حساب إجمالى الموردين وكذا لحساب المورد الشخصى على أساس ١٥٣٠ جنيه.

٣- فى ١٩٩٩/١٠/١٥ إشترت المنشأة بضاعة على الحساب من منشأة علاء بمبلغ ٢٠٥٠ جنيه سددت من القيمة مبلغ ٥٠٠ جنيه نقداً و١٠٠٠ جنيه بشيك، والباقى على الحساب، وقد تم تسجيل هذه العملية بإستخدام القيد التالى :

٢٠٥٠ من حـ/ المشتريات	
إلى مذكورين	
حـ/ النقدية	٥٠٠
حـ/ نقدة بالبنك	١٠٠٠
حـ/ إجمالى الموردين (المورد علاء)	١٠٠٠

٤- فى ١٩٩٩/١٠/٢٧ باعت المنشأة سيارة من السيارات المملوكة لها بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه، وقد تسملت القيمة نقداً، وتبلغ القيمة الدفترية للسيارة فى تاريخ البيع ٢١٠٠ جنيه وقد تم إثبات هذه العملية بإستخدام القيد التالى.

٢٣٠٠ من حـ/ النقدية

٢٣٠٠ إلى حـ/ المبيعات

٥- ١٩٩٩/١٠/٣٠ سددت المنشأة مبلغ ٣٩٢ جنيه لأحد الموردين (المورد كمال) بعد الحصول على خصم نقدى ٢٪ نتيجة السداد خلال فترة الخصم المتفق عليها. ولقد أعد قيد اليومية بصورة صحيحة. إلا أن الخصم رحل إلى الجانب المدين من حساب الخصم النقدي المكتسب. والمطلوب : بيان تأثير الأخطاء السابقة على توازن ميزان المراجعة. وتصحيح تلك الأخطاء بإستخدام الطريقة المختصرة، وتصوير الحساب المعلق. ونوضح فيما يلى تأثير تلك الأخطاء على ميزان المراجعة.

رقم العملية	تاريخ الخطأ	الشرح	تأثير الخطأ بالزيادة على	
			الجانب المدين	الجانب الدائن
(١)	٩٩/١٠/٣	الخطأ فى متعلق بالتوجيه المحاسبي ولا يؤثر على توازن ميزان المراجعة	---	---
(٢)	٩٩/١٠/٥	الخطأ كتابي أو رقمي رحل إلى الجانب المدين بمبلغ ١٣٥٠ جنيه والجانب الدائن بمبلغ ١٥٣٠	---	١٨٠
(٣)	٩٩/١٠/١٥	الخطأ كتابي أو فى كتابة الأرقام ومجموع الجانب الدائن للقيد ٢٥٠٠ والمدين ٢٠٥٠ جنيه	---	٤٥٠
(٤)	٩٩/١٠/٢٧	الخطأ فى ولا يؤثر على توازن جانبي ميزان المراجعة.	---	---
(٥)	٩٩/١٠/٣٠	الخطأ فى وضعي ترحيل الخصم المكتسب إلى حساب الخصم المسموح به ويؤدى هذا الخطأ إلى زيادة الجانب المدين بضعف المبلغ حساب معلق (الفرق ويمثل زيادة الجانب الدائن عن الجانب المدين).	٦١٤	١٦
			٦٣٠	٦٣٠

المفصل الثاني عشر : الأخطاء المحاسبية وكيفية معالجتها

ويتم تصحيح تلك الأخطاء باستخدام الطريقة المختصرة على النحو التالي :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية العامة

٩٩/١٠/٣١	من حـ/ الأثاث إلى حـ/ تكاليف النقل للداخل تصحيح القيد الخاطئ المؤرخ ١٠/٣ ذلك لأن تكاليف نقل الأثاث تعتبر نفقة رأسمالية تضاف على قيمة الأثاث، ولا ترحل إلى حساب تكاليف النقل للدخل.	٥٠	٥٠
٩٩/١٠/٣١	من حـ/ إجمالي الموردين (منشأة البدوي) إلى حـ/ معلق تصحيح القيد الخاطئ المؤرخ ١٠/٥ والذي ترتب عليه ترحيل مبلغ ١٨٠ جنيه بالزيادة لحساب إجمالي الموردين.	١٨٠	١٨٠
٩٩/١٠/٣١	من حـ/ إجمالي الموردين (منشأة علاء) إلى حـ/ معلق تصحيح القيد الخاطئ المؤرخ ١٠/١٥ والذي ترتب عليه جعل حساب إجمالي الموردين فائدا بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بدلا من ٥٥٠ جنيه.	٤٥٠	٤٥٠
٩٩/١٠/٣١	من حـ/ المبيعات إلى مذكورين حـ/ السيارات حـ/ ربح بيع سيارات تصحيح القيد الخاطئ المؤرخ ١٠/٢٧ وللغناء القيمة من حساب المبيعات وترحيل القيمة الدفترية لحساب السيارات وإثبات ربح بيع السيارة	٢١٠٠ ٢٠٠	٢٣٠٠

١٦	٨	٨	٩٩/١٠/٣١
			من حـ / معلق
			إلى مذكورين
			حـ / الخصم التقدي المسحوح به
			حـ / الخصم التقدي المكتسب
			تصحيح التقيد الخاطي المؤرخ ١٩٩٩/١٠/٣٠
			والغاء القيمة من حساب الخصم المسحوح به
			وترحيلها إلى الحساب الصحيح وهو حساب
			الخصم التقدي المكتسب.

ويظهر الحساب المعلق على الصورة التالية :

منه	حـ / المعلق	له
٦١٤	رصيد (الفرق بين جاببي	١٨٠
	الميزان)	
١٦	إلى مذكورين	٤٥٠
٦٣٠		١٠/٣١
		١٠/٣١
		من حـ / اجمالي الموردين
		من حـ / اجمالي الموردين
		١٠/٣١
		١٠/٣١
		٦٣٠

ومن الطبيعي أنه يترتب على إجراء القيود السابقة وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها إعادة ميزان المراجعة إلى حالة التوازن وإقفال الحساب المعلق.

## ٦ - تصحيح الأخطاء الجوهرية في ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية:

قد يتم في الفترة الجارية لاكتشاف أخطاء في إعداد القوائم المالية الخاصة بفترة أو فترات سابقة، وهذه الأخطاء قد تكون نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق سياسات محاسبية أو في تفسير حقائق أو غش أو سهو، وتتمثل المعالجة المحاسبية لتصحيح الأخطاء في ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية في الآتي:

المعالجة القياسية: يجب تعديل رصيد أول المدة للأرباح أو الخسائر

المرحلة بالمبلغ اللازم لتصويب الخطأ الجوهرى الخاص بفترات سابقة، كما يجب تعديل المعلومات المقارنة ما لم يكن ذلك غير عملى.

**المعالجة البديلة المسموح بها:** يجب أن تظهر قيمة تصويب الخطأ الجوهرى عند تحديد صافى ربح أو خسارة الفترة الجارية، كما يجب أن تظهر المعلومات المقارنة كماهى ظاهرة فى القوائم المالية عن الفترة السابقة، ويجب عمل شكل إضافى للمعلومات وفقاً للمعالجة القياسية إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملى.

وتتطلب معايير المحاسبة المصرية أو الدولية أى من هاتين المعالجتين المحاسبيتين للأخطاء الجوهرية، وهى الأخطاء التى تم إكتشافها فى الفترة الجارية والتى تكون من الأهمية بحيث تصبح القوائم المالية الصادرة عن فترة أو فترات سابقة لا يمكن الاعتماد على مصداقيتها فى تاريخ إصدارها.

**مثال:**

إكتشف المدير المالى فى احدى الشركات التجارية خلال سنة ١٩٩٩ أنه عند تحديد تكلفة البضاعة المباعة بال سنة السابقة ١٩٩٨ لم يدرج ضمن المخزون السلمى مبلغ ٥٠,٠٠٠ جنيه، قيمة البضاعة التى كانت بالطريق مع أنها سجلت فى حساب المشتريات والموردين فى تلك السنة.

**المطلوب:** تصحيح هذا الخطأ بإستخدام كل من المعالجة القياسية والمعالجة البديلة الواردة فى معايير المحاسبة المصرية أو الدولية.

**الحل:** من الواضح أن هذا الخطأ أدى إلى عدة نتائج هى:

١- انخفاض قيمة مخزون آخر الفترة.

٢- زيادة تكلفة البضاعة المباعة.

٣- انخفاض مجمل الربح.

٤- انخفاض صافى الربح.

وفي ظل المعالجة القياسية، يجب تصحيح هذا الخطأ عن طريق تعديل  
حـ/ الأرباح المرحلة باستخدام القيد التالي:

من حـ/ مخزون أول الفترة إلى حـ/ الأرباح المرحلة	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
--	-------	-------

وفي ظل المعالجة البديلة المسموح بها، يجب تصحيح هذا الخطأ عن  
طريق تعديل حـ/ الأرباح والخسائر باستخدام القيد التالي:

من حـ/ مخزون أول الفترة إلى حـ/ الأرباح والخسائر	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
---	-------	-------

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية على

### الفصل الثانى عشر

أولا - أسئلة نظرية

أجب على الأسئلة التالية :

- ١- ماهى الأنواع الرئيسية للأخطاء؟ وماهى أسباب وقوع كل منها؟
- ٢- إشرح كيف يتم تصحيح الأخطاء المحاسبية، وبين الطرق التى يمكن أن تستخدم فى هذا الصدد.
- ٣- أذكر بعض الأمثلة على بعض الأخطاء المحاسبية، وبين كيف يمكن تصحيحها.
- ٤- بين تأثير مختلف الأخطاء على ميزان المراجعة، وإشرح كيف يمكن إعادة ميزان المراجعة إلى حالة التوازن فى حالة وجود فرق بين جانبيه.
- ٥- اشرح المقصود بأخطاء السهو وكيف يمكن تصحيح تلك الأخطاء؟
- ٦- ماهو المقصود بأخطاء الترجيح المحاسبى وكيف يمكن تصحيح تلك الأخطاء؟
- ١- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :
- يكون إحتمال الوقوع فى أخطاء محاسبية كبيراً فى حالة النظم المحاسبية اليدوية، بينما يقل هذا الإحتمال كثيراً فى حالة التشغيل الآلى والألكترونى للبيانات.
- تؤدى الأخطاء الكتابية دائماً إلى عدم توازن جانبيه ميزان المراجعة.
- ترحيل بعض المشتريات الآجلة إلى حساب المبيعات الآجلة يؤدى إلى عدم توازن ميزان المراجعة.
- ترحيل بعض المشتريات الآجلة إلى حساب المبيعات الآجلة يؤدى إلى عدم توازن ميزان المراجعة.
- ترحيل طرف قيد دون الطرف الآخر لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة.
- الخطأ الناتج عن قلب الأرقام فى طرفي قيد اليومية يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

- معالجة مهمات ومعدات الصيانة على أنها مصاريف صيانة لا يعتبر من الأخطاء المحاسبية.

- ترحيل مشتريات الأصول إلى حساب المشتريات يعتبر خطأ فني يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

- ترحيل الخصم النقدي المسموح به إلى الجانب المدين من حساب الخصم المكتسب يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

- ترحيل مبيعات الأصول إلى حساب مبيعات البضاعة يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

- معالجة تكاليف النقل للداخل على أنها مصاريف نقل للخارج لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة ومن ثم لا يتحتم تصحيحه.

ثانيا - تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

فيما يلي بعض الأخطاء التي إكتشفها مراجع حسابات إحدى المنشآت الفردية عند قيامه بمراجعة حسابات السنة المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١ .

١- إشترت المنشأة مواد ومهمات صيانة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في ١٩٩٩/٦/٥ وقد حملها محاسب المنشأة على حساب مصاريف الصيانة، وقد بلغت الكمية المستنفدة منها خلال السنة ٢٥٠٠ جنيه فقط.

٢- أغفل محاسب المنشأة قيد فاتورة مبيعات بتاريخ ١٩٩٩/٦/٢٥ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

٣- باعت المنشأة بعض الأثاث القديم بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وقد أدرج هذا المبلغ في يومية المقبوضات النقلية على أنه مبيعات بضاعة بتاريخ ١٩٩٩/٦/٣٠ .

٤- سقط سهوا ترحيل الجانب المدين من القيد الخاص بإثبات يومية أوراق الدفع في نهاية شهر يونيو والذي تبلغ قيمته ٦٠٠٠ جنيه.

٥- رحل محاسب المنشأة مجموع خاتة الخصم المسموح به في يومية المقبوضات



## ===== الفصل الثانى عشر : الاخطاء المحاسبية وكيفية معالجتها =====

والذى يبلغ ٢٧٠ جنيه إلى الجانب المدين من حساب الخصم المكتسب فى نهاية شهر يوليو ١٩٩٩.

٦- عولجت إحدى أوراق القبض المرفوضة من العميل محمد بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه على أنها ورقة دفع صادرة للمورد حسين فى ١٥/٨/١٩٩٩.

٧- حدث خطأ فى نقل مجموع يومية المشتريات من صفحة إلى أخرى حيث كان مجموع إحدى الصفحات ٨٢٩٧ جنيه نقل فى الصفحة التالية ٨٢٧٩ جنيه.

٨- تحملت المنشأة نفقات تجديد سيارة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه عولجت فى ١٩٩٩/٩/١ على أنها مصاريف سيارات.

٩- باعت المنشأة بضاعة إلى العميل سعد بمبلغ ٦٥١٠ جنيه وقد قيدت العملية بصورة سليمة فى يومية المبيعات، ولكنها رحلت إلى الحساب الشخصى للعميل على أنها ٦١٥٠ جنيه.

١٠- هناك فاتورة مشتريات بضاعة بمبلغ ٣٤٢٨ جنيه تم تسجيلها فى يومية المشتريات بمبلغ ٣٢٤٨ جنيه.

والمطلوب :

١- إعداد قيود اليومية اللازمة لتصحيح الأخطاء السابقة.

٢- بيان أثر الأخطاء السابقة على توازن ميزان المراجعة.

٣- بفرض أن هذه الأخطاء لم يتم تحديد أسبابها حدد مبلغ الحساب المعلق وبين كيفية إجراء التصحيح فى هذه الحالة.

التطبيق الثانى :

فيما يلى بعض الأخطاء المحاسبية التى إكتشفها مراجع حسابات احدى المنشآت الفردية فى نهاية سنة ١٩٩٩.

١- إشترت المنشأة مهمات مكتبية فى ٣٠ يونيو ١٩٩٩ بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه عالجه

محاسب المنشأة على أنها مصروفات مهمات مكتبية وقد تبقى منها فى نهاية السنة المالية ما قيمته ١٦٠٠ جنيه.

٢- عالج محاسب المنشأة تكاليف نقل احدى الآلات المشتراة أثناء السنة على أنها تكاليف نقل للداخل وتبلغ قيمة تلك التكاليف ٨٥٠ جنيه، وذلك فى ١٩٩٩/٧/١٥.

٣- سقط سهوا قيد إحدى فواتير المشتريات فى دفتر يومية المشتريات بتاريخ ١٩٩٩/٧/٢٥ والثى تبلغ ٨٤٥٠ جنيه.

٤- تم تسجيل المتحصل من مردودات المشتريات النقدية البالغة ١٣٢٠ جنيه بتاريخ ١٩٩٩/٧/٣٠ على أنها مبيعات نقدية فى دفتر يومية المقروضات النقدية.

٥- سددت المنشأة لإيجار مخازنها عن الفترة من ١٩٩٩/٧/١ حتى ١٩٩٩/٦/٣٠ بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه، وقد رحلت القيمة إلى حساب مصاريف الإيجار فى ١٩٩٩/٧/١.

٦- جعل حساب البنك مدينا بقيمة الفوائد المستحقة على القرض حتى ١٩٩٩/٦/٣٠ والثى تبلغ ١٢٠٠ جنيه فى يوم ١٩٩٩/٧/١، ولم يتم إثبات الفوائد المتعلقة بالنصف الآخر من العام.

٧- حدث فرق بين الجانب المدين والجانب الدائن للقيد الخاص بإثبات يومية المشتريات عن شهر أغسطس سنة ١٩٩٩ حيث كان الجانب المدين للقيد يبلغ ٤٣٨٤٠ جنيه والجانب الدائن ٤١٨٤٠ جنيه.

٨- سحب صاحب المنشأة بعض البضائع لإستخدامها فى أغراضه الشخصية بمبلغ ٥٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/٩/٣٠، وقد عولجت هذه العملية على أنها عملية بيع.

٩- إشترت المنشأة مواد ومهمات تغليف بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/١٠/١٥ عولجت فى يومية المدفوعات النقدية على أنها مشتريات بضاعة، وقد إستهلك هذه المواد بالكامل أثناء الفترة المحاسبية.

١٠- بلغ مجموع خاتمة الخصم النقدى المكتسب فى يومية المدفوعات ٤٨٢ جنيه فى نهاية شهر نوفمبر ١٩٩٩، وقد رحل هذا المبلغ إلى الجانب المدين من حساب الخصم النقدى المسموح به.

## الفصل الثانى عشر : الاخطاء المحاسبية وكيفية معالجتها

والمطلوب :

- ١- تصحيح الأخطاء السابقة بإستخدام طريقة التصحيح المناسبة.
- ٢- بيان أثر وجود الأخطاء على ميزان المراجعة.
- ٣- افترض أن المنشأة فتحت حساب معلق وضح كيفية القيام بتصحيح تلك الأخطاء فى هذه الحالة.

التطبيق الثالث :

- أ - وقع محاسب شركة فايزز للأدوات المنزلية فى الأخطاء التالية :
  - ١- إشترت المنشأة أثاث بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، ورحلت القيمة بالكامل إلى حساب الأثاث رغم أن هذا الأثاث مخصص للإستخدام الشخصى لصاحب المنشأة.
  - ٢- سددت المنشأة مبلغ ٩٥٠٠٠ جنيه نقدا بعد الحصول على خصم قدره ٥٠٠٠ جنيه، وقد رحل المحاسب الخصم إلى الجانب الدائن من حساب الخصم النقدى المسموح به.
  - ٣- بلغ مجموع يومية المبيعات ٩٨٥٢٠ جنيه وقام المحاسب بإعداد القيد المركزى بمبلغ ٩٥٨٢٠ جنيه فقط.

المطلوب :

- إعداد قيود اليومية اللازمة لتصحيح تلك الأخطاء باستخدام الطريقة المختصرة.
- ب- فيما يلى بعض الأخطاء التى وقع فيها محاسب منشأة يأسر التجارية :
  - ١- إشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه، رحله المحاسب إلى حساب المهمات المكتتبة.
  - ٢- سددت المنشأة مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه مصاريف خاصة بصاحب المنشأة رحلها المحاسب إلى حساب المصاريف العمومية.
  - ٣- سددت المنشأة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه مصاريف صيانة الآلات وقد رحلت القيمة إلى حسابات الآلات.

المطلوب

إستخدام الطريقة المختصرة لإعداد قيود اليومية اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء.

#### التطبيق الرابع:

وقع محاسب شركة الياسمين التجارية فى الأخطاء التالية :

١- تم إثبات المتحصلات من الفوائد الدائنة فى يومية المقبوضات على أنها متحصلات من العملاء وقدرها ٧٤٠ جنيه وتم إجراء القيد الإجمالى لدفتر يومية المقبوضات على هذا الأساس.

٢- سجل المحاسب المتحصل من مردودات المشتريات النقدية وقدرها ٥٠٠ جنيه على أنها مبيعات نقدية.

٣- قبلت الشركة كمبيالة لأمر المورد طارق بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وتم إثباتها على أنها ورقة قبض من العميل ماهر.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية اللازمة لتصحيح تلك الأخطاء باستخدام الطريقة المطولة ثم بالطريقة المختصرة .

التطبيق الخامس:

المطلوب إجراء قيود تصحيح الأخطاء الجوهرية التالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية فى ظل كل من المعالجة القياسية والمعالجة البديلة المسموح بها:

١- تم بيع آلة قديمة فى نهاية الربع الأول من سنة ١٩٩٨ ولم يأخذ المحاسب فى اعتباره تخفيض مصروف الاهلاك عن تلك السنة، فاذا علمت أن القسط السنوى لاهلاك تلك الآلة كان ١٨٠٠٠ جنيه، قم بإجراء قيد تصحيح هذا الخطأ خلال عام ١٩٩٩.

٢- أبرمت احدى الشركات عقد تأمين ضد الحريق فى ١٩٩٨/٧/١ لمدة ثلاثة سنوات بمبلغ ٣,٠٠٠ جنيه. وقد قام المحاسب باستنفاد تكلفة هذا العقد بالكامل وتم معالجته كمصرفوف فى قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٨/١٢/٣١، قم بإجراء قيد تصحيح هذا الخطأ خلال عام ١٩٩٩.

٣- لم يأخذ محاسب احدى الشركات فى اعتباره تسوية الأجور المستحقة للعاملين عن الشهر الأخير من عام ١٩٩٨ وقدرها ٤٠٠٠ جنيه، قم بإجراء قيد التصحيح خلال عام ١٩٩٩.

## الباب الخامس

إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية  
في المنشآت التجارية والصناعية  
مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية



## الباب الخامس

### إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية

#### في المنشآت التجارية والصناعية

#### مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

##### مقدمة

تعرضنا فى الأجزاء السابقة من هذا الكتاب لمعالجة العمليات اليومية للمنشآت التجارية، حيث بينا كيفية إثبات عمليات المبيعات وما يتعلق بها من مردودات ومسموحات، كما أوضحنا كيفية معالجة البضاعة المباعة. وقد عرضنا فى الجزء الأول أيضا كيفية مقابلة الإيرادات بالمصروفات فى المنشآت التجارية والوصول إلى صافى الربح الدورى لهذا النوع من المنشآت. كما عرضنا فى هذا الجزء أيضا لقائمة الربح فى المنشآت التجارية، وعرضنا لقيود الاقفال التى ينبغى أن تستخدم فى حالة المنشآت التجارية.

وسيصخص هذا الباب لإستكمال مناقشة هذا الموضوع حيث سنعرض فيه للأشكال المختلفة للقوائم المالية فى المنشآت التجارية، ونبين محتويات كل قائمة من تلك القوائم، ونوضح علاقة تلك القوائم ببعضها فى حالة تعددها. كما سنناقش فى هذا الباب أيضا موضوع إستكمال الدورة المحاسبية بإستخدام ورقة العمل فى المنشآت التجارية، ونبين إستخدامات ورقة العمل فى هذه المنشآت، وما توفره من معلومات وذلك على غرار المناقشة السابقة الخاصة بمنشآت الخدمات. وسنعرض فى هذا الباب بإختصار للحسابات الختامية فى المنشآت الصناعية تمهيدا لدراسة هذا الموضوع بالتفصيل فى مراحل متقدمة من دراسة المحاسبة.

وفى ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية، لا توجد معايير تحدد الإجراءات المحاسبية التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية لتوفير الحرية للمنشآت لإختيار النظم المحاسبية التى تناسب ظروف وإحتياجات التشغيل الخاصة بها.

---

وتنقسم المناقشة فى هذا الباب إلى ثلاثة فصول يختص الفصل الثالث عشر منها بمناقشة موضوع إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية فى المنشآت التجارية، ويختص الفصل الرابع عشر بمناقشة موضوع إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية فى المنشآت الصناعية، أما الفصل الخامس عشر فيختص بدراسة موضوع إعداد الميزانية العمومية فى المنشآت التجارية والصناعية.



## الفصل الثالث عشر

### إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية

#### في المنشآت التجارية

#### ١ - مقدمة

تعرضنا في الجزء الأول للعمليات اليومية للمنشآت التجارية والصناعية وهي عمليات البيع والشراء وسداد المصروفات. والحصول على الأوراق التجارية، وتحرير تلك الأوراق وغير ذلك من العمليات. وسنستكمل هذه المناقشة في هذا الفصل وذلك بالتعرض لموضوع إستكمال الدورة المحاسبية في هذا النوع من المنشآت، والقيام بالتسويات المطلوبة في نهاية الفترة المحاسبية وإعداد القوائم المالية. وسنوضح في هذا الفصل أهم مصادر الإيرادات والمصروفات في المنشآت التجارية، ثم نبين أشكال القوائم المالية التي يمكن استخدامها في هذه المنشآت. وبعد التعرض لتلك القوائم المالية سنبين كيفية إعداد تلك القوائم بصورة عملية عن طريق إستخدام ورقة العمل. وسنوضح ما توفره ورقة العمل من معلومات، وما تحققه من نتائج، وأخيراً سنوضح علاقة القوائم المالية في حالة تعددها ببعضها، كما سنبين كيفية التصرف في نتيجة أعمال المنشأة في نهاية الفترة المحاسبية، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل في الصفحات التالية.

#### ٢ - عناصر الإيرادات والمصروفات في المنشآت التجارية

تمثل مبيعات البضاعة أهم مصدر للإيراد في المنشآت التجارية، ويطلق على الإيرادات الناتجة من المبيعات في المنشآت التجارية إيرادات العمليات، وذلك تمييزاً لها عن أى إيرادات عارضة أخرى تنتج عن بعض الأنشطة الفرعية للمنشأة. وعادة ما يطلق على الإيرادات الأخرى غير إيرادات المبيعات اصطلاحاً الإيرادات المتنوعة. مثال ذلك الفوائد الدائنة الناتجة عن استثمار بعض

الأموال الفائضة عن إحتياجات المنشأة أو الإيجار الدائن الناتج عن تأجير مبنى مملوك للمنشأة، وأرباح بيع بعض الأصول طويلة الأجل، والعمولات العارضة نتيجة القيام ببعض الخدمات المكملة للنشاط التجارى. وعادة ما تمثل الإيرادات المتنوعة نسبة ضئيلة من إجمالى إيرادات المشروعات التجارية، حيث تكون النسبة الكبرى من الإيرادات هى الإيرادات الناتجة من المبيعات أو إيرادات العمليات.

وفى ظل المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٨)، بعنوان الإيراد، يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التالية:

(أ) بيع السلع.

(ب) تقديم الخدمات.

(ج) استخدام الآخرين لأصول المنشأة مما يتولد عنها عائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح.

وتنقسم المصروفات فى المنشآت التجارية إلى قسمين رئيسيين، القسم الأول هو تكلفة البضاعة المباعة، أما القسم الثانى فهو مصاريف التشغيل المختلفة بخلاف تكلفة البضاعة المباعة. وتمثل تكلفة البضاعة المباعة الجزء الأكبر من مصاريف المنشآت التجارية حيث تتراوح بين ٦٠ و ٨٠٪ من قيمة صافى المبيعات فى معظم المنشآت التجارية. وقد سبق أن بينا كيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة، كما بينا إنعكاس نظام الجرد المستخدم على إجراءات تحديد تلك التكلفة.

وقد سبق أن ذكرنا أن تكلفة البضاعة المباعة تتكون من عنصرين هما:

١- تكلفة شراء البضاعة المباعة.

٢- مصاريف البيع والتوزيع: وتشتمل على جميع التكاليف والأعباء المرتبطة بعملية البيع والتوزيع فيما عدا تكلفة البضاعة المباعة. وتتكون مصاريف

البيع والتوزيع من مرتبات وأجور موظفى وعمال البيع، ومصاريف سيارات التوزيع، وقيمة مصاريف التعبئة والتغليف، وعمولات المبيعات، ومصاريف الانتقال الخاصة بجهاز البيع، وإيجار المعارض ومكاتب البيع، وإهلاك سيارات التوزيع، وقيمة مصاريف الإعلان والترويج التى تخص الفترة المحاسبية، وإهلاك الأثاث والمباني المخصصة لإدارة المبيعات، وغير ذلك من المصاريف المتعلقة بعملية البيع والتوزيع.

أما القسم الثانى من المصروفات فى المنشآت التجارية فهو مصاريف المنشأة الأخرى، وتنقسم هذه المصاريف الأخرى فى المنشآت التجارية إلى المجموعات التالية :

أ- المصاريف الإدارية : وتشتمل هذه المجموعة من المصاريف على كل الأعباء المتعلقة بإدارة المشروع مثل مرتبات المديرين، وإهلاك الأثاث المخصص للإدارة، وتكاليف النور والمياه والأدوات الكتابية، وأعباء الديون المشكوك فيها، وإيجار مبنى الإدارة.

ب- المصاريف المالية : وتشتمل على أعباء الفوائد ومصاريف خصم الأوراق التجارية، والخصم المفقود على المشتريات، ومصاريف وعمولات البنوك وكل المصاريف المتعلقة بتدبير الأموال اللازمة لأعمال المشروع.

ويتعامل المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢)، مع المخزون، ويتناول المعالجة المحاسبية لتكلفة البضاعة المباعة. أما المعالجة المحاسبية لباقى عناصر المصروفات فتتوزع على باقى المعايير المصرية أو الدولية.

### ٣- شكل القوائم المالية فى المنشآت التجارية

يجرى العرف المحاسبى فى الولايات المتحدة الأمريكية فى الوقت الحاضر على تصوير نتيجة الأعمال الخاصة بالمنشآت التجارية فى قائمة واحدة يطلق عليها قائمة الربح أو قائمة الربح Income Statement ويتم فى هذه القائمة

مقابلة الإيرادات التي تحققها تلك المنشآت بجميع عناصر المصروفات، وهي تكلفة البضاعة المباعة ومصاريف التشغيل، وتوضح تلك القائمة نتيجة مقابلة المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة وهي مجمل الربح، ثم نستقطع من هذا الربح الإجمالي مصاريف التشغيل الأخرى للوصول إلى صافي الربح.

أما في مصر والعالم العربي فإن العرف المحاسبي كان يجرى على تقسيم القائمة السابقة التي تعبر عن نتيجة الأعمال في المنشأة التجارية إلى قائمتين :

القائمة الأولى تسمى قائمة أو حساب المتاجرة وتخصص لإجراء المقابلة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، وتكون نتيجة ذلك هي مجمل الربح.

أما القائمة الثانية فهي قائمة أو حساب الأرباح والخسائر، ويحول إليها نتيجة القائمة الأولى (مجمّل الربح) ويستقطع منه مصروفات التشغيل المختلفة للوصول إلى صافي الربح.

ولعل السبب الرئيسي الذي حدا بالمحاسبين الأمريكيين إلى دمج هاتين القائمتين في قائمة واحدة هو أن تقسيم قائمة الربح بالصورة المتعارف عليها في مصر والعالم العربي قد يحمل في طياته وجود أولويات في استرداد المصروفات المختلفة، بمعنى أن القارئ قد يتصور أن استرداد تكلفة البضاعة المباعة قد يكون له الأولوية على ماعداه، وهذا الاعتقاد خاطئ ذلك لأنه لا يوجد أولويات في استرداد جميع عناصر المصاريف، بمعنى أن كل عناصر المصروفات يكون لها نفس الدرجة من الأهمية والأولوية في الاسترداد من الإيرادات المحققة. ونحن نعتقد أن إعداد الحسابات الختامية في صورة قائمة يكون بلا شك أفضل من الصورة التقليدية المتمثلة في حساب، ذلك لأن القائمة تكون أكثر وضوحا وتسلسلا ولافتراض أى معرفة بما هو مقصود بالدين أو الدائن، فالقائمة أكثر ملائمة في مجال الإفصاح وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى كل من يهمه الأمر. ومن ناحية أخرى فإن القائمة الواحدة التي توضح النتيجة النهائية لأعمال المشروع تكون بلا شك أفضل من التجزئة المصطنعة لنتيجة الأعمال في قائمتين مستقلتين، وهذا لا يمنع من إظهار نتيجة المتاجرة بصفة مستقلة قبل استقطاع باقى عناصر المصاريف الأخرى.

وقد إستجابت مصر لإحتياجات تطوير شكل عرض القوائم المالية وتم دمج حساب التجارة وحساب الأرباح والخسائر فى قائمة واحدة تسمى قائمة الدخل وفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ، بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم.

#### ٤- ورقة العمل وإعداد القوائم المالية فى المنشآت التجارية

يؤدى إستخدام ورقة العمل فى إستمثال الدورة المحاسبية فى المنشآت التجارية الى تسهيل الاعمال المحاسبية التى تتم فى نهاية الفترة المحاسبية بصورة كبيرة. كما يؤدى إستخدام ورقة العمل ، كما سبق أن ذكرنا الى توفير جميع المعلومات المطلوبة لإستمثال الدورة المحاسبية. وتؤثر طريقة الجرد المستخدمة كما سبق أن ذكرنا على شكل ميزان المراجعة الذى سيستخدم فى إعداد ورقة العمل وإستمثال الدورة المحاسبية. فإذا كانت المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر فانه لن يظهر فى ميزان المراجعة أى حساب للعناصر التالية :

١- مخزون أول الفترة.

٢- المشتريات.

٣- مسموحات المشتريات.

٤- مردودات المشتريات.

٥- الخصم النقدى على المشتريات.

٦- تكاليف النقل للداخل.

وسيجل محل هذه الحسابات الستة حسابين فقط هما :

١- حساب تكلفة البضاعة المباعة.

٢- حساب مخزون البضاعة (ويمثل المخزون الموجود فى آخر الفترة).

على أساس أن طريقة المخزون المستمر تبدأ بالبضاعة الموجودة أول المدة وتضيف إليه المشتريات وتستبعد من هذه المشتريات ما يتعلق بها من خصومات ومردودات ومسموحات، وتضيف إليها تكاليف النقل للداخل المتعلقة بها وبالتالي تحدد تكاليف البضاعة القابلة للبيع أولاً بأول، ثم تستبعد من هذه التكاليف المتعلقة بالبضاعة القابلة للبيع تكاليف الجزء المباع كل يوم، فتكون

النتيجة فى نهاية الفترة موزعة تلقائيا بين تكلفة شراء البضاعة المباعة أثناء الفترة أو المخزون الموجود فى آخر الفترة.

ويؤدى إستخدام أسلوب الجرد المستمر إلى تسهيل عملية إعداد القوائم المالية بإستخدام ورقة العمل، حيث سيقصر الأمر على القيام بالتسويات الجردية المتعلقة بتخصيص الإيرادات بين الفترات المحاسبية وتسجيل الإيرادات غير المسجلة. ويتم هذه التسويات بنفس الأسلوب الذى سبق وأن اتبعناه بالنسبة المنشآت الخدميات فى الفصول السابقة من هذا الكتاب. وستوفر ورقة العمل بعد إعدادها المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الختامية فى صورة قائمة أو فى صورة حسابات، كما ستوفر أيضا المعلومات اللازمة لإعداد قيد التسوية المركزى وستوفر أيضا المعلومات اللازمة لإعداد قيود الإقفال التى سبق أن عرضنا لها فى الفصول السابقة من هذا الكتاب، والخاص بمعالجة عمليات المبيعات والمشتريات وتكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية.

أما إذا كانت المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى فإن ميزان المراجعة سيشتمل على حساب للمخزون أول الفترة، وحساب للمشتريات، وحساب لمردودات المشتريات وحساب لمسموحات المشتريات، وحساب لتكاليف النقل للدخل، وحساب للخصم المسموح به على المشتريات، ولكنه لن يشتمل على حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة، ولن يشتمل أيضا على حساب لمخزون آخر الفترة. ويتحدد مخزون آخر الفترة فى هذه الحالة - كما سبق أن ذكرنا - عن طريق الجرد والحصر والتقييم، ويتم إثباته محاسبيا فى نهاية الفترة المحاسبية عند إعداد القوائم المالية.

وتعد ورقة العمل فى هذه الحالة بنفس الأسلوب الذى سبق وأن تحدثنا عنه فى الفصول السابقة من هذا الكتاب والخاص بمنشآت الخدميات، ويتم معالجة جميع التسويات فيها، وقد نقوم بفتح حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة أو لانقوم بذلك، وسنوضح كيفية إعداد ورقة العمل وإستكمال الدورة المحاسبية بإستخدام المثال التالى :

الفصل الثالث عشر : إستهكالم الدوره المحاسبية وإعداد القوائم الماليه  
فى المنشآت التجاريه

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر محلات الصالون الاحمر فى  
١٩٩٩/١٢/٣١ .

اسم الحساب	دائن	مدين
نقدية	جنيه	٩٦٠٠٠
عملاء		٩١٠٠٠
تأمينات غير مستنفذة		١٥٠٠٠
مواد تعبئة وتغليف		١٦٠٠٠
مخزون البضاعة		٦٠٠٠٠
أراضى		٣٠٠٠٠٠
مبانى الإدارة		٢٠٠٠٠٠
مجمع إهلاك مبانى	٤٠٠٠٠	
أثاث		٥٠٠٠٠
مجمع إهلاك أثاث	٢٠٠٠٠	
موردون	١١٠٠٠٠	
إيجارات غير مكتسبة	٦٠٠٠	
قرض ١٥٪	٢٠٠٠٠	
رأس المال	٥٠٠٠٠٠	
حساب جارى صاحب المنشأة	٦٤٠٠٠	
مستحقات		٥٠٠٠
مبيعات	٤٣٠٠٠٠	
مردودات ومسموحات المبيعات		٨٨٠٠
الخصم النقدي على المبيعات		١٢٠٠
مشتريات		٢٦٤٠٠٠
مردودات ومسموحات مشتريات	٧٤٠٠	
الخصم النقدي على المشتريات	٢٦٠٠	
تكاليف النقل للداخل		٦٠٠٠
مصاريف إعلان		٩٠٠٠
عمولة مبيعات		٦٠٠٠
مرتبات وأجور عمال البيع		٥٢٠٠٠
مرتبات إدارية		٢٠٠٠٠
	١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠

وإذا علمت أن :

١- يمثل حساب التأمينات غير المستنفذة الظاهرة بميزان المراجعة قيمة بوليصة تأمين معقودة في أول السنة لمدة ثلاث سنوات.

٢- لم يتم إدراج فوائد القرض عن سنة ١٩٩٩ بمعدل ١٥ ٪ سنويا.

٣- استهلكت المنشأة نصف مواد التعبئة المشتراة خلال العام بمبلغ ١٦٠٠.

٤- يبلغ اهلاك المباني ٥ ٪ سنويات على أساس القسط الثابت.

٥- يبلغ اهلاك الأثاث ١٠ ٪ سنويات على اساس القسط الثابت.

٦- هناك مرتبات بيعية مستحقة في نهاية السنة قدرها ٣٠٠٠ جنيه.

٧- أجرت المنشأة جزء من المبنى المملوك لها اعتبار من ١٩٩٩/٧/١

وحصلت على قيمة إيجار سنة مقدما ويبلغ ٦٠٠٠ جنيه وقد رحل هذا المبلغ إلى حساب الإيجارات غير المكتسبة الظاهر في ميزان المراجعة.

٨- يبلغ مخزون آخر الفترة طبقا للجرد الفعلى ٦٨٠٠٠ جنيه.

والمطلوب : إعداد ورقة العمل اللازمة لإستكمال الدورة المحاسبية لهذه المنشأة وتصوير القوائم المالية وإعداد قيد التسوية المركزى وإعداد قيود الاقفال المناسبة.

وتعد ورقة العمل بنفس الأسلوب وبنفس الخطوات التى نتحدثنا عنها فى الفصول السابقة من هذا الكتاب، بمعنى أننا سنبدأ بأرصدة ميزان المراجعة، ثم نجرى التسويات، وبعد ذلك نصل إلى أرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات، ثم نقوم بتوزيعها على كل من القسمين الباقيين بورقة العمل، وهما القسم الخاص بالحسابات الختامية والميزانية العمومية.

ويرى بعض المحاسبين أنه من الملائم عند إستخدام ورقة العمل فى المنشآت التجارية توسيط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة للوصول إلى رقم تلك



التكلفة وتحويله إلى الخانة الخاصة بالحسابات الختامية فى تلك الورقة. وبناء على ذلك فإن ورقة العمل يمكن أن تعد بأسلوبين، الأسلوب الأول ينطوى على عدم فتح أو توسيط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة، وتحويل جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التى ستكون موجودة فى ميزان المراجعة بعد التسويات إلى القسم الخاص بالحسابات الختامية فى ورقة العمل. وفى ظل هذا الأسلوب فى إعداد ورقة العمل سيتم إضافة رقم مخزون آخر المدة إلى الجانب الدائن فى القسم الخاص بالحسابات الختامية فى ورقة العمل بإعتبار أنه يمثل تخفيضاً للعناصر المدرجة فى الجانب المدين وهى مخزون أول المدة والمشتريات. كما أن مخزون آخر المدة سيوضع فى جانب الأصول فى القسم الخاص بالميزانية العمومية فى ورقة العمل. وبعد أن تحول جميع عناصر الإيرادات والمصروفات ويضاف المخزون إلى الجانب الدائن من الحسابات الختامية، سيحدد رقم صافى الربح أو صافى الخسارة وسيوضع فى العمود المناسب فى القسم الخاص بالميزانية العمومية.

أما الأسلوب الثانى فى إعداد ورقة العمل فينطوى على توسيط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة يجعل مديناً بمخزون أول الفترة والمشتريات وتكاليف النقل للدخل، ويجعل دائناً بمسموحات وخصومات المشتريات ومخزون آخر الفترة، وسيمثل رصيده تكاليف شراء البضاعة المباعة التى ستحول إلى القسم الخاص بالحسابات الختامية فى ورقة العمل. ومن الطبيعى أن استخدام أى من هذه الأساليب فى إعداد ورقة العمل سيؤثر على شكل قيود الاقفال المستخدمة. وسنوضح فيما يلى كيفية إعداد ورقة العمل باستخدام كل أسلوب من تلك الأساليب على أن نعرض بعد ذلك لقيود الاقفال المناسبة عند استخدام أى أسلوب من تلك الأساليب فى إعداد ورقة العمل.

أ - إعداد ورقة العمل دون توسيط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة :

**منشأة الصالون**  
**ورقة العمل عن السنة**

اسم الحساب		ميزان المراجعة		التسويات	
		لـ	منه	لـ	منه
تقديمية			٩٦٠٠٠		
عملاء			٩١٠٠٠		
تأمينات غير مستنفذة			١٥٠٠٠	(١)٥٠٠٠	
مواد تعبئة وتغليف			١٦٠٠٠	(٣)٨٠٠٠	
مخزون البضاعة ١/١			٦٠٠٠٠		
أراضي			٣٠٠٠٠٠		
مباني الإدارة			٢٠٠٠٠٠		
مجمع إهلاك مباني		٤٠٠٠٠		(٤)١٠٠٠٠	
الاثاث			٥٠٠٠٠		
مجمع اهلاك الاثاث		٢٠٠٠٠		(٥)٥٠٠٠	
موردون		١١٠٠٠٠			
إيجارات غير مكتسبة		٦٠٠٠		(٧)٣٠٠٠	
قرض ٢١٥		٢٠٠٠٠			
رأس المال		٥٠٠٠٠٠			
حساب جارى صاحب المنشأة		٦٤٠٠٠			
مستحقات			٥٠٠٠		
مبيعات		٤٣٠٠٠٠			
مردودات ومسموحات المبيعات			٨٨٠٠		
الخصم المسموح به على المبيعات			١٢٠٠		
مشتريات			٢٦٤٠٠٠		
مردودات ومسموحات مشتريات		٧٤٠٠			
الخصم التقدي على المشتريات		٢٦٠٠			
تكاليف النقل للدخل			٦٠٠٠		
مصاريف إعلان			٩٠٠٠		
عمولة مبيعات			٦٠٠٠		
مرتبات وأجور عمال البيع			٥٢٠٠٠	(٦)٣٠٠٠	
مرتبات إدارية			٢٠٠٠٠		
بعمده		١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠	٦٠٠٠

الفصل الثالث عشر : إستمثال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية

في المنشآت التجارية

الاحمر التجارية

المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

الميزانية العمومية		الحسابات الختامية		الميزان بعد التسويات	
خصوم	أصول	له	منه	له	منه
	٩٦٠٠٠				٩٦٠٠٠
	٩١٠٠٠				٩١٠٠٠
	١٠٠٠٠				١٠٠٠٠
	٨٠٠٠				٨٠٠٠
			٦٠٠٠		٦٠٠٠
	٣٠٠٠٠				٣٠٠٠٠
	٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠
٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	
	٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠
٢٥٠٠٠				٢٥٠٠٠	
١١٠٠٠٠				١١٠٠٠٠	
٣٠٠٠				٣٠٠٠	
٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠	
٥٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠	
٦٤٠٠٠				٦٤٠٠٠	
	٥٠٠٠				٥٠٠٠
		٤٣٠٠٠٠		٤٣٠٠٠٠	
			٨٨٠٠		٨٨٠٠
			١٢٠٠		١٢٠٠
			٢٦٤٠٠٠		٢٦٤٠٠٠
		٧٤٠٠		٧٤٠٠	
		٢٦٠٠		٢٦٠٠	
			٦٠٠٠		٦٠٠٠
			٩٠٠٠		٩٠٠٠
			٦٠٠٠		٦٠٠٠
			٥٥٠٠٠		٥٥٠٠٠
			٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
٧٧٢٠٠٠	٧٦٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	١٢١٢٠٠٠	١١٩٠٠٠٠

٢٨٠٠٠	٦٠٠٠			ما قبله
	(١)٥٠٠٠			مصرفات التأمين
	(٢)٣٠٠٠			مصاريف فوائد
(٢)٣٠٠٠				فوائد مستحقة
	(٣)٨٠٠٠			مصاريف مواد تجمعة وتغليف
	(٤)١٠٠٠٠			مصاريف إهلاك مباني
	(٥)٥٠٠٠			مصاريف إهلاك أثاث
(٦)٣٠٠٠				مرتبات بيعية مستحقة
(٧)٣٠٠٠				إيجارات مكتسبة
				مخزون آخر الفترة
				صافي الربح
٣٧٠٠٠	٣٧٠٠٠			

- ١- إثبات مصرفات التأمين التي تخص الفترة.
- ٢- إثبات مصاريف الفوائد عن السنة.
- ٣- إثبات قيمة مواد التجمعة والتغليف المستهلكة.
- ٤- إثبات مصاريف إهلاك المباني عن الفترة.
- ٥- تسجيل مصاريف إهلاك الأثاث الخاصة بالفترة.
- ٦- إثبات المرتبات والأجور البيعية المستحقة.
- ٧- إثبات الإيجارات المكتسبة عن الفترة.

الفصل الثالث عشر : إستمالة الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية  
في المنشآت التجارية

٧٧٢.٠٠٠	٧٦.٠٠٠	٤٤.٠٠٠	٤٣.٠٠٠	١٢١٢.٠٠٠	١١٩.٠٠٠
			٥.٠٠٠		٥.٠٠٠
			٣.٠٠٠		٣.٠٠٠
٣.٠٠٠				٣.٠٠٠	
			٨.٠٠٠		٨.٠٠٠
			١.٠٠٠		١.٠٠٠
			٥.٠٠٠		٥.٠٠٠
٣.٠٠٠		٣.٠٠٠		٣.٠٠٠	
	٦٨.٠٠٠	٦٨.٠٠٠			
٥.٠٠٠			٥.٠٠٠		
٨٢٨.٠٠٠	٨٢٨.٠٠٠	٥١١.٠٠٠	٥١١.٠٠٠	١٢٢١.٠٠٠	١٢٢١.٠٠٠

ب- ورقة العمل في حالة توسط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة :

منشأة الصالون ورقة العمل عن السنة

التسويات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
له	منه	له	منه	
			٩٦٠٠٠	تقدي
			٩١٠٠٠	عملاء
(١)٥٠٠٠			١٥٠٠٠	تأمينات غير مستغلة
(٣)٨٠٠٠			١٦٠٠٠	مواد تعبئة وتغليف
(٨)٦٠٠٠٠			٦٠٠٠٠	مخزون البضاعة ١/١
			٣٠٠٠٠٠	أراضي
			٢٠٠٠٠٠	مباني الإدارة
(٤)١٠٠٠٠		٤٠٠٠٠		مجمع اهلاك مباني
			٥٠٠٠٠	أثاث
(٥)٥٠٠٠		٢٠٠٠٠		مجمع اهلاك آلات
		١١٠٠٠٠		موردون
	(٧)٣٠٠٠	٦٠٠٠		إيجارات غير مكتسبة
		٢٠٠٠٠		قرض ١٥٪
		٥٠٠٠٠٠		رأس المال
		٦٤٠٠٠		حساب جارى ضاحب المنشأة
			٥٠٠٠	مستحقات
		٤٣٠٠٠٠		مبيعات
			٨٨٠٠	مردودات ومسموحات المبيعات
			١٢٠٠	الخصم المستفوح به على المبيعات
(٨)٢٦٤٠٠٠			٢٦٤٠٠٠	مشتريات
	(٩)٧٤٠٠	٧٤٠٠		مردودات ومسموحات مشتريات
	(٩)٢٦٠٠	٢٦٠٠		الخصم التقدي على المشتريات
(٨)٦٠٠٠			٦٠٠٠	تكاليف النقل للداخل
			٩٠٠٠	مصاريف اعلان
			٦٠٠٠	عمولة مبيعات
	(٦)٣٠٠٠		٥٢٠٠٠	مرتبات وأجور عمال البيع
			٢٠٠٠٠	مرتبات إدارية
٣٥٨٠٠٠	١٦٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	يعلنه

الفصل الثالث عشر : إستمثال الدورة المحاسبية وأعداد القوائم المالية  
لمى المنشآت التجارية

الاحمر التجارية  
المنتهية فى ١٢/٣١/١٩٩٩

الميزانية العمومية		الحسابات الختامية		الميزان بعد التسويات	
خصوم	أصول	له	منه	ل	منه
	٩٦٠٠٠				٩٦٠٠٠
	٩١٠٠٠				٩١٠٠٠
	١٠٠٠٠				١٠٠٠٠
	٨٠٠٠				٨٠٠٠
	٣٠٠٠٠				٣٠٠٠٠
	٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠
٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	
	٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠
٢٥٠٠٠				٢٥٠٠٠	
١١٠٠٠٠				١١٠٠٠٠	
٣٠٠٠				٣٠٠٠	
٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠	
٥٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠	
٦٤٠٠٠				٦٤٠٠٠	
	٥٠٠٠				٥٠٠٠
		٤٣٠٠٠٠		٤٣٠٠٠٠	
			٨٨٠٠		٨٨٠٠
			١٢٠٠		١٢٠٠
			٩٠٠٠		٩٠٠٠
			٦٠٠٠		٦٠٠٠
			٥٥٠٠٠		٥٥٠٠٠
			٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
٧٧٢٠٠٠	٧٦٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٢٠٢٠٠٠	٨٦٠٠٠٠

٢٥٨٠٠٠	١٦٠٠٠			ما قبله
	(١)٥٠٠٠			مصرفات التأمين
	(٢)٣٠٠٠			مصاريف فوائد
(٢)٣٠٠٠				فوائد مستحقة
	(٣)٨٠٠٠			مصاريف مواد تعبئة وتغليف
	(٤)١٠٠٠٠			مصاريف إهلاك مبانى
	(٥)٥٠٠٠			مصاريف إهلاك أثاث
(٦)٣٠٠٠				مرتبات يومية مستحقة
(٧)٣٠٠٠				إيجارات مكتسبة
(٩)٧٨٠٠٠	(٨)٣٣٠٠٠٠			تكلفة شراء البضاعة المباعة
	(٩)٦٨٠٠٠			مخزون آخر الفترة
				صافى الربح
٤٤٥٠٠٠	٤٤٥٠٠٠			

- ١- إثبات مصرفات التأمين التى تخص الفترة.
- ٢- إثبات مصاريف الفوائد عن السنة.
- ٣- إثبات قيمة مواد التعبئة والتغليف المستهلكة خلال الفترة.
- ٤- إثبات مصاريف إهلاك المبانى عن الفترة.
- ٥- إثبات مصاريف إهلاك الأثاث عن بالفترة.
- ٦- إثبات المصاريف اليومية المستحقة.
- ٧- تسجيل الإيجارات المكتسبة عن السنة المالية.
- ٨- تحميل تكلفة شراء البضاعة المباعة بقيمة مخزون أول الفترة والمشتريات وتكاليف النقل للدخول.
- ٩- تحويل حساب مردودات ومسموحات المشتريات وحساب الخصم على المشتريات إلى حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة، وإثبات مخزون آخر المدة.



الفصل الثالث عشر : إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية  
في المنشآت التجارية

٧٧٢٠٠٠	٧٦٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٢٠٢٠٠٠	٨٦٠٠٠٠
			٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠
			٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠	
			٨٠٠٠٠		٨٠٠٠٠
					١٠٠٠٠٠
			٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
			٢٥٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٥٢٠٠٠
	٦٨٠٠٠٠				٦٨٠٠٠٠
٥٠٠٠٠٠			٥٠٠٠٠٠		
٨٢٨٠٠٠٠	٨٢٨٠٠٠٠	٤٢٢٠٠٠٠	٤٢٢٠٠٠٠	١٢١١٠٠٠٠	١٢٢١٠٠٠٠

يتضح من ورقة العمل السابقة أنه فى حالة الرغبة فى توسيط حساب  
تكلفة شراء البضاعة المباعة فإن هذا الحساب س يظهر فى نهاية ورقة العمل.

وسيجعل هذا الحساب مدينًا بالعناصر التالية :

جنيه	
٦٠٠٠٠	مخزون أول الفترة ويبلغ
٢٦٤٠٠٠	المشتريات
٦٠٠٠	تكاليف النقل للداخل
<u>٢٣٠٠٠٠</u>	المجموع

كما ستجعل تلك الحسابات دائنة فى ورقة العمل وبالتالى ستقفل ولن  
يظهر لها رصيد فى ميزان المراجعة بعد التسويات.

كما سيجعل حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة دائنًا بالعناصر التالية :

جنيه	
٧٤٠٠	مردودات ومسموحات المشتريات
٢٦٠٠	خصم نقدى مكتسب على المشتريات
٦٨٠٠٠	مخزون آخر المدة
<u>٧٨٠٠٠</u>	المجموع

وستجعل هذه الحسابات مدينة فى ورقة العمل، وبالتالى سيقفل كل من  
حساب مردودات ومسموحات المشتريات، وحساب الخصم المسموح به على  
المشتريات، وسيظهر حساب لمخزون آخر المدة فى ورقة العمل لأنه لم يكن  
موجوداً قبل ذلك.

٥- إعداد قيود التسوية وتصوير الحسابات الختامية وإعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات :

تكون الخطوة التالية بعد إعداد ورقة العمل هى إعداد قيد التسوية المركزى لإثبات جميع التسويات التى تم إجرائها فى ورقة العمل ، ثم بعد ذلك تصوير الحسابات الختامية من المعلومات الواردة بورقة العمل . وأخيرا إعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات ، وسنوضح كيفية القيام بكل خطوة من هذه الخطوات فى الصفحات التالية.

٥-١- إعداد قيد التسوية المركزى :

يتوقف قيد التسوية المركزى الذى ينبغى إجراؤه على شكل ورقة العمل المستخدمة وعلى ما إذا كانت المنشأة تستخدم حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة أم لا تستخدم هذا الحساب ، عموما فإنه فى حالة عدم إستخدام حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة فإن قيد التسوية المركزى يظهر على الصورة التالية :

صفحة ...

دفتر اليومية

٩٩/١٢/٣١	من مذكورين		
حـ/ إيجارات غير مكتسبة	٣٠٠٠		
حـ/ مرئيات وأجور عمال البيع	٣٠٠٠		
حـ/ مصروفات التأمين	٥٠٠٠		
حـ/ مصاريف الفوائد	٣٠٠٠		
حـ/ مصاريف مواد التعبئة والتغليف	٨٠٠٠		
حـ/ مصاريف إهلاك المباني	١٠٠٠٠		
حـ/ مصاريف إهلاك آلات	٥٠٠٠		
إلى مذكورين			
حـ/ تأمينات غير مستفدة	٥٠٠٠		
حـ/ مواد التعبئة والتغليف	٨٠٠٠		
حـ/ مجمع إهلاك مباني	١٠٠٠٠		
حـ/ مجمع إهلاك آلات	٥٠٠٠		
حـ/ فوائد مستحقة	٣٠٠٠		
حـ/ مرئيات بيعية مستحقة	٣٠٠٠		
حـ/ إيجارات مكتسبة	٣٠٠٠		
إثبات التسويات المتعلقة بسنة ١٩٩٩ من واقع ورقة العمل.			

أما إذا كانت المنشأة تستخدم حساب لتحديد تكلفة شراء البضاعة المباعة فإن قيد التسوية المركزى يظهر على الصورة التالية :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية

٩٩/١٢/٣١	من مذكورين			
	حـ/ إيجارات غير مكتسبة		٣٠٠٠	
	حـ/ مردودات وسموحات المشتريات		٧٤٠٠	
	حـ/ خصم تقضى على المشتريات		٢٦٠٠	
	حـ/ مرتبات وأجور عمال البيع		٣٠٠٠	
	حـ/ مصروفات التأمين		٥٠٠٠	
	حـ/ مصروفات القوائد		٣٠٠٠	
	حـ/ مصاريف مواد التعبئة والتغليف		٨٠٠٠	
	حـ/ مصاريف إهلاك مبانى		١٠٠٠٠	
	حـ/ مصاريف إهلاك أثاث		٥٠٠٠	
	حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة		٣٣٠٠٠	
	حـ/ مخزون آخر الفترة		٦٨٠٠٠	
	إلى مذكورين			
	حـ/ تأمينات غير مستفدة		٥٠٠٠	
	حـ/ مواد التعبئة والتغليف		٨٠٠٠	
	حـ/ مخزون البضاعة ١/١		٦٠٠٠	
	حـ/ مجمع إهلاك مبانى		١٠٠٠٠	
	حـ/ مجمع إهلاك أثاث		٥٠٠٠	
	حـ/ المشتريات		٢٦٤٠٠	
	حـ/ تكاليف نقل للداخل		٦٠٠٠	
	حـ/ فوائد مستحقة		٣٠٠٠	
	حـ/ مرتبات بيعية مستحقة		٣٠٠٠	
	حـ/ إيجارات مكتسبة		٣٠٠٠	
	حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة		٧٨٠٠٠	
	إثبات التسويات المتعلقة بسنة ١٩٩٩ من واقع ورقة العمل.			

### ٥-ب- إعداد الحسابات الختامية

توفر ورقة العمل المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الختامية كما سبق أن ذكرنا. وتعد هذه الحسابات إما فى صورة قائمة واحدة أو فى صورة حسابات مستقلة أحدهما للمتاجرة، والآخر للأرباح والخسائر، وسنقوم بإعداد هذين النموذجين للحسابات الختامية فيما يلى :

أولاً- الحساب الختامى فى صورة قائمة شاملة

ويعتبر إعداد الحساب الختامى فى صورة قائمة شاملة تسمى «قائمة الدخل» هو النموذج المطلوب فى مصر وفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ كمائلى:

#### منشأة الصالون الأحمر التجارية

#### قائمة الربح (الدخل)

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٩

	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
إجمالى المبيعات				٤٣٠٠٠٠
ي طرح منه :				
مردودات وسموحات المبيعات		٨٨٠٠		
النصم المسموح به على المبيعات		١٢٠٠	١٠٠٠٠	
صافى المبيعات				٤٢٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة				
مخزون أول يناير ١٩٩٩		٦٠٠٠		
مشتريات	٢٦٤٠٠٠			
ي طرح منها :				
مردودات وسموحات مشتريات	٧٤٠٠			
نصم تقضى على المشتريات	٢٦٠٠	١٠٠٠٠		
يعده		٢٥٤٠٠٠	٦٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠

ما قبله	٢٥٤٠٠	٦٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠
يضاف:			
تكاليف نقل للدخل	٦٠٠٠	٢٦٠٠٠٠	
صافي تكلفة البضاعة المشتراة		٣٢٠٠٠٠	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		(٦٨٠٠٠٠)	
ي طرح منها :		٢٥٢٠٠٠	
تكلفة المخزون الموجود في ٩٩/١٢/٣١			
تكلفة شراء البضاعة المباعة			
مصاريف بيع وتوزيع			
مصاريف إعلان	٩٠٠٠		
عمولة مبيعات	٦٠٠٠		
مرتبات وأجور عمال البيع	٥٥٠٠٠		
مواد تجمية وتغليف مستهلكة	٨٠٠٠	٧٨٠٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة			(٢٣٠٠٠٠)
مجمول الربح			٩٠٠٠٠
يضاف إليه : إيرادات أخرى			
إيجارات مكتبة			٣٠٠٠
مجموع الإيرادات			٩٣٠٠٠
مصاريف إدارية ومالية			
مرتبات إدارية		٢٠٠٠٠	
مصاريف إهلاك مباني الإدارة		١٠٠٠٠	
مصاريف إهلاك أثاث		٥٠٠٠	
مصاريف تأمين		٥٠٠٠	
مصاريف فوائد		٣٠٠٠	(٤٣٠٠٠)
صافي الربح			٥٠٠٠٠

### ثانيا - إعداد الحسابات الختامية في حسابين مستقلين:

تظهر الحسابات الختامية في هذه الحالة في حسابين مستقلين أحدهما لتوزيع نتيجة المتاجرة، ويحول رصيده إلى القائمة الثانية التي توضح صافي الربح، وتظهر هاتين القائمتين للحالة المعروضة هنا على الصورة التالية :

الفصل الثالث عشر : إستهمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية  
في المنشآت التجارية

**منشأة الصالون الأحمر التجارية**  
**حساب المتاجرة عن**  
**السنة المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١**

مخزون أول الفترة	٦٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	إجمالي المبيعات	
مشتريات	٢٦٤٠٠٠		يطرح منه :	
يطرح منها		٨٨٠٠	مردودات وسموحات المبيعات	
٧٤٠٠		١٢٠٠	الخصم المسموح به على المبيعات	
وسموحات		١٠٠٠٠	صافي المبيعات	
٢٦٠٠	١٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠		
خصم على المشتريات				
صافي المشتريات	٢٥٤٠٠٠			
يضاف :	٦٠٠٠			
تكاليف نقل				
صافي تكلفة البضاعة المشتراة	٢٦٠٠٠٠			
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع				٣٢٠٠٠٠
يطرح مخزون آخر الفترة				٦٨٠٠٠
تكلفة شراء البضاعة المباعة				٢٥٢٠٠٠
مصاريف بيع وتوزيع :				
مصاريف إعلان	٩٠٠٠			
عمولة مبيعات	٦٠٠٠			
مربيات وأجور عمال البيع	٥٥٠٠٠			
مواد تهيئة وتنظيف	٨٠٠٠			٧٨٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة				٣٣٠٠٠٠
مجمل الربح (سول إلى حساب أ.ع)				٩٠٠٠٠
		٤٢٠٠٠٠		٤٢٠٠٠٠

منشأة الصالون الأحمر التجارية  
حساب الأرباح والخسائر عن  
السنة المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

مجموع الربح (محول من حساب المتاجرة) يضاف إليه :	٩٠٠٠		مصاريف إدارية ومالية		
إيجارات مكتسبة أخرى	٣٠٠٠		مصاريف مرتبات إدارية	٢٠٠٠	
مجموع الإيرادات		٩٣٠٠٠	مصاريف إهلاك مبنى الإدارة	١٠٠٠	
			مصاريف إهلاك أثاث الإدارة	٥٠٠	
			مصاريف تأمين	٥٠٠	
			مصاريف فوائد	٣٠٠	
			صافي الربح		٤٣٠٠٠
					٥٠٠٠
		٩٣٠٠٠			٩٣٠٠٠



## ٦- إعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات

تتلخص أبسط طريقة لأقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في فتح حساب يسمى ملخص قائمة الدخل تقفل فيه جميع حسابات الإيرادات والمصروفات، وذلك على النحو التالي :

صفحة رقم ...	دفع اليومية	
٩٩/١٢/٣١	من مذكورين	٤٣٠٠٠
	ح/ا المبيعات	٧٤٠٠
	ح/ا مردودات ومسموحات المشتريات	٢٦٠٠
	ح/ا خصم تقدي على المشتريات	٣٠٠٠
	ح/ا إيجارات مكتسبة	٦٨٠٠٠
	ح/ا مخزون آخر الفترة	
	إلى ح/ا ملخص قائمة الدخل	
	إقفال حسابات الإيرادات المختلفة، والبيات	٥١١٠٠٠
	مخزون آخر المدة.	
٩٩/١٢/٣١	من ح/ا ملخص قائمة الدخل	٤٦١٠٠٠
	إلى مذكورين	
	ح/ا مخزون البضاعة ١/١	٦٠٠٠٠
	ح/ا مردودات ومسموحات المبيعات	٨٨٠٠
	ح/ا خصم مسموح به على المبيعات	١٢٠٠
	ح/ا المشتريات	٢٦٤٠٠٠
	ح/ا تكاليف نقل للداخل	٦٠٠٠
	ح/ا مصاريف إعلان	٩٠٠٠
	ح/ا عمولة المبيعات	٦٠٠٠
	ح/ا مربيات وأجور عمال البيع	٥٥٠٠٠
	ح/ا مربيات اظرية	٢٠٠٠٠
	ح/ا مصاريف التأمين	٥٠٠٠
	ح/ا مصاريف الفوائد	٣٠٠٠
	ح/ا مصاريف مواد التعبئة وتغليف	٨٠٠٠
	ح/ا مصاريف إهلاك مباني	١٠٠٠٠
	ح/ا مصاريف إهلاك آلات	٥٠٠٠
	إقفال حسابات المصروفات المختلفة في حساب النتيجة.	

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ ملخص قائمة الدخل إلى حـ/ جارى صاحب المنشأة تحويل وصيد حساب النتيجة إلى حساب جارى صاحب المنشأة.	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
	من حـ/ جارى صاحب المنشأة إلى حـ/ المسحوبات إقفال حساب المسحوبات فى حساب جارى صاحب المنشأة.	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠

ويناسب هذا الأسلوب فى الإقفال حالة عدم توسط حساب تكلفة شراء  
البضاعة المباعة، أما فى حالة توسط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة فإن  
قيود الإقفال ستظهر على الصورة التالية :

صفحة رقم ...

دفتر اليومية

٩٩/١٢/٣١	من مذكورين حـ/ المبيعات حـ/ الإيجارات المكتسبة إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل إقفال حسابات الإيرادات فى حساب النتيجة.	٤٣٠٠٠	٤٣٠٠٠ ٣٠٠٠
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ ملخص قائمة الدخل إلى مذكورين حـ/ مردوفات ومسموحات المبيعات حـ/ خصم مسموح به على المبيعات حـ/ مصاريف إعلان حـ/ عمولة المبيعات حـ/ مرتبات وأجور عمال البيع حـ/ مرتبات ادارية حـ/ مصاريف تأمين حـ/ مصاريف الفوائد حـ/ مصاريف مواد التعبئة وتغليف حـ/ مصاريف إهلاك مباني حـ/ مصاريف إهلاك اثاث حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة إقفال حسابات المصروفات المختلفة فى حساب النتيجة	٨٨٠٠ ١٢٠٠ ٩٠٠٠ ٦٠٠٠ ٥٥٠٠٠ ٢٠٠٠٠ ٥٠٠٠ ٣٠٠٠ ٨٠٠٠ ١٠٠٠٠ ٥٠٠٠ ٢٥٢٠٠٠	٣٨٣٠٠٠

الفصل الثالث عشر : إستمثال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية

في المنشآت التجارية

ويقفل رصيد حساب النتيجة ورصيد حساب المسحوبات بنفس الطريقة الخاصة بالحالة السابقة. وفي حالة إعداد الحسابات الختامية في صورة حسابين أحدهما للمتاجرة والآخر للأرباح والخسائر يكون من الضروري إثبات ذلك في دفتر اليومية عند إعداد قيود الإقفال. وذلك على النحو التالي :

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ المبيعات إلى حـ/ المتاجرة	٤٣٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠
٩٩/١٢/٣١	إقفال حسابات المبيعات في حساب المتاجرة.		
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ المتاجرة إلى مذكورين		١٠٠٠٠
	حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات	٨٨٠٠	
	حـ/ خصم مسموح به على المبيعات	١٢٠٠	
	إقفال مردودات ومسموحات ومخصصات المبيعات في حساب المتاجرة.		
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ المتاجرة إلى مذكورين		٤٠٨٠٠٠
	حـ/ مخزون البضاعة ١/١	٦٠٠٠	
	حـ/ المشتريات	٢٦٤٠٠٠	
	حـ/ تكاليف نقل للبضائع	٦٠٠٠	
	حـ/ مصاريف إعلان	٩٠٠٠	
	حـ/ عمولة مبيعات	٦٠٠٠	
	حـ/ مرتبات وأجور عمال البيع	٥٥٠٠٠	
	حـ/ مصاريف مواد التهيئة والتنظيف	٨٠٠٠	
	إقفال العناصر المدينة المرتبطة بتكلفة البضاعة المبيعة في حساب المتاجرة.		
٩٩/١٢/٣١	من مذكورين حـ/ مردودات ومسموحات للمشتريات		٧٤٠٠
	حـ/ خصم تقدي على المشتريات		٢٦٠٠
	حـ/ مخزون آخر الفترة		٦٨٠٠٠
	إلى حـ/ المتاجرة		
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ المتاجرة إلى حـ/ الأرباح والخسائر	١٦٨٠٠٠	١٦٨٠٠٠
	إقفال رصيد حساب المتاجرة وتحويله إلى حساب الأرباح والخسائر.		
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ الإيجارات المكتسبة إلى حـ/ الأرباح والخسائر	٣٠٠٠	٣٠٠٠
	إقفال حساب الإيجارات المكتسبة وتحويله رصيد إلى حساب الأرباح والخسائر.		

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى مذكورين حـ/ مرتبات إدارية حـ/ مصروفات تأمين حـ/ مصاريف فوائد حـ/ مصاريف إهلاك مبانى حـ/ مصاريف إهلاك أثاث إقتال حسابات المصروفات فى حساب النتيجة.	٢٠٠٠ ٥٠٠٠ ٣٠٠٠ ١٠٠٠٠ ٥٠٠٠	٤٣٠٠٠
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ جارى صاحب المشروع إقتال حساب الأرباح والخسائر وتحويل رصيد إلى حساب جارى صاحب المنشأة.	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ جارى صاحب المنشأة إلى حـ/ للسحوبات إقتال حساب المسحوبات فى الحساب الجارى	٥٠٠٠	٥٠٠٠

#### ٧- إعداد الميزانية العمومية

تكون آخر خطوة فى الدورة المحاسبية هى إعداد الميزانية العمومية، وتوفر ورقة العمل جميع المعلومات المطلوبة لتصوير الميزانية العمومية. وتعد الميزانية العمومية أما فى صورة تقرير مالى أو قائمة، أو تعد فى صورة حساب، ونوضح فيما يلى الميزانية العمومية للحالة المعروضة هنا فى هاتين الصورتين :

#### أ- الميزانية العمومية فى صورة تقرير مالى:

ويعتبر إعداد الميزانية العمومية فى صورة تقرير مالى هو النموذج المطلوب فى مصر وفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية البسيطة.

### الميزانية العمومية فى صورة تقرير مالى :

#### منشأة الصالون الأحمر التجارية

#### الميزانية العمومية فى

١٩٩٩/١٢/٣١

#### أولا - الأصول

جنيه	جنيه	جنيه
(١) أصول متداولة (قصيرة الأجل)		
نقدية		٩٦٠٠٠
عملاء		٩١٠٠٠
تأمينات غير مستنفذة		١٠٠٠٠
مواد تعبئة وتغليف		٨٠٠٠
مخزون		٦٨٠٠٠
		<u>٢٧٣٠٠٠</u>

#### (٢) أصول طويلة الاجل

أراضى	٣٠٠٠٠٠	
مبانى	٢٠٠٠٠٠	
- مجمع إهلاك مبانى	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
اثاث	٥٠٠٠٠	
- مجموع إهلاك اثاث	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
مجموع الأصول		<u>٧٤٨٠٠٠</u>

#### ثانيا الخصوم (الالتزامات وحقوق الملكية)

#### (١) الالتزامات :

موردين	١١٠٠٠٠
إيجارات غير مكتسبة	٣٠٠٠
فوائد مستحقة	٣٠٠٠
	<u>١١٦٠٠٠</u>
بطله	

ما قبله	١١٦٠٠٠		
مرتبات بيعة مستحقة	٣٠٠٠		
قرض	٢٠٠٠	١٣٩٠٠٠	
(٢) حقوق الملكية			
رأس المال	٥٠٠٠٠٠		
حساب جارى صاحب المنشأة	٦٤٠٠٠		
+ أرباح العام	٥٠٠٠٠		
	١١٤٠٠٠		
- المسحوبات	٥٠٠٠	١٠٩٠٠٠	٦٠٩٠٠٠
مجموع الخصوم			٧٤٨٠٠٠

### ب- الميزانية العمومية فى صورة حساب

تظهر الميزانية العمومية فى صورة حساب للحالة المعروضة هنا على النحو التالى

### منشأة الصالون الأحمر التجارية

### الميزانية العمومية

فى ١٩٩٩/١٢/٣١

المحصول			المخصص		
(١) أصول قصيرة الأجل			(١) الالتزامات		
نقدية	٩٦٠٠٠		موردون	١١٠٠٠٠	
عملاء	٩١٠٠٠		إيجارات غير مكتسبة	٣٠٠٠	
تأمينات غير مستفدة	١٠٠٠٠		فوائد مستحقة	٣٠٠٠	
مواد تمجة وتغليف	٨٠٠٠		مرتبات بيعة مستحقة	٣٠٠٠	
مخزون	١٨٠٠٠	٢٧٣٠٠٠	قرض		
(٢) أصول طويلة الأجل			(٢) حقوق الملكية		
أراضى	٣٠٠٠٠٠		رأس المال	٥٠٠٠٠٠	
مبانى	٢٠٠٠٠		حساب جاز	٦٤٠٠٠	
مجمع اهلاك	١٥٠٠٠٠		+ أرباح العام	٥٠٠٠٠	
اثاث	٥٠٠٠٠			١١٤٠٠٠	
مجمع اهلاك	٢٥٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	- مسحوبات	٥٠٠٠	
		٧٤٨٠٠٠			

وبصرف النظر عن شكل الميزانية فإنه يتم تبويب عناصرها إلى مجموعات رئيسية، حيث تنقسم الأصول إلى مجموعتين هما مجموعة الأصول قصيرة الأجل ومجموعة الأصول طويلة الأجل. وقد يضاف إلى هاتين المجموعتين من الأصول مجموعة أخرى تسمى الأصول الأخرى، وهى عبارة عن أصول لا تنتمى لمجموعة الأصول قصيرة الأجل ولا لمجموعة الأصول طويلة الأجل مثال ذلك حالة امتلاك المنشأة لقطعة أرض غير مستغلة فى أعمال المشروع. وتنقسم الالتزامات أيضا إلى مجموعتين، المجموعة الأولى هى الإلتزامات قصيرة الأجل، والمجموعة الأخرى هى الإلتزامات طويلة الأجل. ويلى الإلتزامات فى الميزانية حقوق الملكية بعد تعديلها بالأرباح المحققة خلال العام، وإستبعاد ما يكون المالك قد سحبه من المنشأة خلال العام.

ويساعد هذا التبويب النمطى للميزانية على سهولة قراءة وفهم عناصر الميزانية العمومية بواسطة من يقومون بإستخدامها. ويلاحظ أن الأصول قصيرة الأجل (المتداولة) هى الأصول التى تكون قابلة للتحويل إلى نقدية خلال سنة أو خلال دورة التشغيل أيهما أطول. ويشير إصطلاح دورة التشغيل إلى متوسط الفترة الزمنية بين شراء البضاعة وتحويل هذه البضاعة مرة أخرى إلى نقدية. ويتم ترتيب هذه الأصول فى الميزانية العمومية وفق سرعة تحويلها إلى نقدية بمعنى أن الأصول التى تكون قابلة للتحويل إلى نقدية بسرعة توضع أولا، ومن الطبيعى أن الأصول طويلة الأجل هى تلك الأصول التى تستخدمها المنشأة فى أعمالها ولا تحتفظ بها المنشأة بغرض إعادة بيعها.

ومن ناحية أخرى فإن الإلتزامات قصيرة الأجل هى الإلتزامات التى يتطلب سدادها إستخدام أصول قصيرة الأجل، أو أن سدادها سيترتب عليه خلق لإلتزامات قصيرة الأجل أخرى مثال ذلك الموردين وأوراق الدفع والمصرفوات المستحقة. ومن الطبيعى أنه إذا لم يكن سداد الإلتزام يتطلب استخدام أصول قصيرة الأجل أو خلق التزامات قصيرة الأجل أخرى فإنه

سيدرج ضمن الإلتزامات طويلة الأجل مثال ذلك القروض التي تستحق على آجال طويلة.

ويطلق على الفرق بين الأصول قصيرة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل اصطلاح رأس المال العامل. كما أن العلاقة بين الأصول قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل يطلق عليها اصطلاح معدل التداول. وسيتمعرض دارس المحاسبة لدراسة هذه الأمور بالتفصيل فى مراحل متقدمة من الدراسة.

ويتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٩) ، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٣) ، غرض الأصول والإلتزامات المتداولة، كما يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) ، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥) ، المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، وبصفة خاصة الميزانية العمومية وقائمة الدخل. وتظهر الميزانية العمومية المعدة وفق معايير المحاسبة المصرية والواردة بملحق قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ على الصورة التالية:



### الأصول طويلة الأجل

الصافى	الإهلاك	التكلفة
جنيه	جنيه	جنيه
٣٠٠٠٠	-	٣٠٠٠٠
١٥٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢٥٠٠	٢٥٠٠	٥٠٠٠
٤٧٥٠٠	٧٥٠٠	٥٥٠٠٠
		مجموع الأصول طويلة الأجل

### الأصول المتداولة

جنيه	جنيه	جنيه
		مخزون
		٦٨٠٠٠
		مواد تعبئة وتغليف
		٨٠٠
		تأمينات غير مستنفذة
		١٠٠٠٠
		عملاء
		٩١٠٠٠
		نقدية
		٩٦٠٠٠
	٢٧٣٠٠٠	مجموع الأصول المتداولة
		الالتزامات المتداولة
		موردون
		١١٠٠٠٠
		مقربات ييجيه مستحقة
		٣٠٠٠
		قوائد مستحقة
		٣٠٠٠
		إيجارات مستحقة
		٣٠٠٠
	١١٩٠٠٠	مجموع الالتزامات المتداولة
١٥٤٠٠٠		رأس المال العامل
٦٢٩٠٠٠		اجمالى الاستثمار
		سيتم تحويله على النحو التالى

### حقوق الملكية

رأس المال	٥٠٠٠٠	
حساب جارى صاحب المنشأة	٦٤٠٠٠	
+ أرباح العام	٥٠٠٠	
	<u>١١٤٠٠٠</u>	
- المسحوبات	٥٠٠٠	
	<u>١٠٩٠٠٠</u>	
مجموع حقوق الملكية		<u>٦٠٩٠٠٠</u>
الالتزامات طويلة الأجل		
قرض		٢٠٠٠٠
اجمالى تمويل رأس المال العامل والأصول		<u>٦٢٩٠٠٠</u>
طويلة الأجل		

واضح من القائمة السابقة أن معايير المحاسبة المصرية أخذت بأسلوب ترتيب الأصول على أساس وضع الأصول طويلة الأجل أولاً ثم تحديد رأس المال العامل وإضافته على الأصول طويلة الأجل للوصول إلى إجمالى الاستثمار فى المنشأة، ويختص الجانب الآخر من الميزانية بتوضيح كيفية تمويل الاستثمار عن طريق حقوق الملكية والالتزامات طويلة الأجل.

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

### على الفصل الثالث عشر

أولاً- الأسئلة النظرية :

أجب على الأسئلة التالية :

- ١- بين عناصر الإيرادات والمصروفات الرئيسية فى المنشآت التجارية.
- ٢- ما هى الأشكال الشائعة المستخدمة لإعداد الحسابات الختامية ؟ وضع أسباب تفضيل أحدهما عن الآخر.
- ٣- إشرح كيف يمكن إستخدام ورقة العمل فى إستكمال الدورة المحاسبية فى المنشآت التجارية.
- ٤- بين إجراءات إستكمال الدورة المحاسبية بإستخدام ورقة العمل فى حالة فتح حساب لتكلفة البضاعة المباعة.
- ٥- إشرح كيف يمكن إعداد قيد التسوية المركزى فى حالة إستخدام حساب لتكلفة البضاعة المباعة وفى حالة عدم إستخدام هذا الحساب.
- ٦- بين كيف يمكن إعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى المنشآت التجارية والصناعية.
- ٧- ماهى العناصر الرئيسية للأصول والخصوم التى تظهر فى الميزانية ؟
- ٨- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :
  - تدرج مصروفات البيع والتوزيع ضمن تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية.
  - يكون هناك أولوية فى إسترداد بعض المصروفات فى المنشآت التجارية، ولهذا ينبى تقسيم قائمة الدخل إلى حسابين لأخذ هذه الألبية فى الإعتبار.
  - يعتبر الخصم التقدى المفقود على المشتريات جزء من تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية.

- تعتبر مسموحات ومردودات المبيعات جزء من تكلفة البضاعة المباعة في المنشآت التجارية.

- لا يؤخذ إستخدام حساب لتكلفة البضاعة المباعة على قيد التسوية المركزى المد من واقع ورقة العمل بالنسبة للمنشآت التجارية والصناعية.

- لا تختلف الأصول قصيرة الاجل عن الأصول طويلة الأجل.

- تحتفظ المنشأة بالأصول قصيرة الأجل لإستخدامها فى العمل والأنتاج وليس بغرض البيع.

- تعتبر تكلفة النقل للداخل جزء من تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية.

- ليس من الضرورى القيام بأى تسويات فى نهاية الفترة المحاسبية فى المنشآت التجارية.

- لا يختلف إصطلاح رأس المال العامل فى المحاسبة على إصطلاح رأس مال الملاك.

ثانيا - تطبيقات عملية

التطبيق الأول

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشأة النجاح التجارية فى

١٩٩٩/١٢/٣١

**الفصل الثالث عشر : إكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية  
في المنشآت التجارية**

اسم الحساب	دائن	مدين
نقدية	جنيه	١٦٠٠٠
عملاء		٦٨٠٠٠
مخزون أول الفترة		١٤٤٠٠٠
مهمات مكتبية		٥٦٨٠
تأمينات غير مستغلة		٢١٦٠
أراضي		٨٠٠٠٠
مباني		٢٠٠٠٠٠
مجمع إهلاك مباني	٢٠٠٠٠	
تركيبات مكتبية		٤٨٠٠٠
مجمع إهلاك تركيبات مكتبية	٩٦٠٠	
موردون	٩٣٦٤٠	
رأس المال	٣٢٠٠٠٠	
مسحوبات		٣٠٠٠٠
مبيعات	٧٩١٠٠٠	
مردودات ومسموحات مبيعات		١٦٠٠٠
مشتريات		٤٦٤٠٠٠
مردودات ومسموحات مشتريات	٨٠٠٠	
خصم نقدي على المشتريات	٣٣٦٠	
تكاليف النقل للداخل		١٩٢٨٠
عمولة مبيعات		٢٥٠٢٠
مصاريف تسليم بضاعة للعملاء		٧٠٠
أجور ومرتبات إدارية		٥٠٠٠٠
أجور ومرتبات بيعية		٦٨٤٦٠
ضرائب عقارية على المبنى		٢٠٠٠
	١٢٤٥٦٠٠	١٢٤٥٦٠٠

فإذا علمت :

١- تبلغ قيمة المخزون الموجود في آخر السنة المالية طبقا للجرد الفعلي للمخازن ١١٦٠٠٠ جنيه.

٢- هناك ضرائب عقارية مستحقة على المنشأة وتخص العام الحالى قدرها ٣٦٠٠ جنيه.

٣- يبلغ رصيد المهمات المكتبية الموجودة فى نهاية السنة المالية ١٩٨٠ جنيه.

٤- يبلغ إهلاك المباني ٢٤ وإهلاك التركيبات ٢١٠ على أساس القسط الثابت للإهلاك.

٥- تبلغ التأمينات المستنفذة خلال الفترة ٥٦٠ جنيه.

المطلوب : إعداد ورقة العمل لهذه المنشأة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ ، وإعداد قيد التسوية المركزى وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية ، وإعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات.

التطبيق الثانى :

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشأة الإخلاص التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ .

إسم الحساب	دائن	مدين
نقدية	جنيه	١٠٠٠٠
عملاء		٣٨٠٠٠
مخزون أول الفترة		٨٠٠٠٠
تأمينات غير مستنفذة		٢٠٠٠
مهمات مكتبية		٩٠٠
أراضى		١٧٥٠٠
مباني		٥٠٠٠٠
مجمع إهلاك مباني	١٠٠٠٠	
أوراق دفع	٤٠٠٠٠	
مرردون	٣٠٠٠٠	
رأس المال	١٠٠٠٠٠	
مبيعات		١٥٦٠٠
مبيعات	٣٢٩٠٠٠	
مردوفات ومسموحات مبيعات		٢١٠٠٠
تحصم مسموح به على المبيعات		٨٠٠٠
مشتريات		٢١٥٠٠٠
بعله	٥٠٩٠٠٠	٤٥٨٥٠٠

**الفصل الثالث عشر : إكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية**  
**لدى المنشآت التجارية**

ما قبله	٥٠٩٠٠٠	٤٥٨٥٠٠
مردودات ومسموحات المشتريات	١١٥٠٠	
خصم نقدي على المشتريات	٤٠٠	
تكاليف النقل للداخل		٥٠٠٠
مصاريف إعلان		٢٢٥٠٠
عمولة مبيعات		١٠٠٠٠
مرتبات بيعية		٨٠٠٠
مرتبات إدارية		١٧٠٠٠
مصاريف إدارية متنوعة		٣٥٠٠
	٥٢٤٥٠٠	٥٢٤٥٠٠

فإذا علمت :

- ١- المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى وأن مخزون آخر المدة طبقا للجرد والتقييم بلغ ٧٠٠٠٠ جنيه.
- ٢- يبلغ إهلاك المباني ٢٤ سنويا على أساس أن حياتها ٢٥ سنة.
- ٣- تبلغ التأمينات غير المستفزة فى نهاية السنة المالية ٧٥٠ جنيه.
- ٤- تقدر المهام المكتبية غير المستهلكة بمبلغ ٤٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/١٢/٣١.
- ٥- هناك مرتبات إدارية مستحقة فى نهاية السنة المالية تبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

**والمطلوب :**

إعداد ورقة العمل لهذه المنشأة مع توسط حساب لتكلفة البضاعة المباعة وإعداد قيد التسوية المركزى، وإعداد القوائم فى صورة تقارير مالية وإعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى نهاية السنة المالية.

**التطبيق الثالث :**

فيما يلى بعض أرصدة ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ والمستخرجة من دفتر منشأة الياسمين التجارية:

دين	مدين	
١٥٠٠٠	٤٠٠٠	مبيعات ومشتريات
٣٠٠٠	٢٠٠٠	مردودات ومسموحات
٥٠٠	٣٠٠٠	خصم نقدي
—	٤٠٠٠	تكلفة نقل للداخل
	٩٥٠٠٠	سيارات بيع وتوزيع
	١٣٠٠	خصم نقدي مفقود
	٦٠٠٠٠	مخزون أول الفترة

فإذا علمت أن مخزون آخر السنة المالية طبقا للجرد الفعلي للمخازن ٢٠٠٠ جنيه.

#### المطلوب :

- ١- اعداد ورقة العمل الجزئية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة.
  - ٢- تصوير حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١.
- التطبيق الرابع :

فيما يلي بعض البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر منشأة حسام وباسر التجارية في نهاية سنة ١٩٩٩.

٢٥٠٠٠٠ جنيه أراضي، ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه مباني، ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه سيارات  
توزيع البضاعة، ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٧٠٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة أول المدة،  
٣٠٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٣٤٠٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه نقل  
للداخل، ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه موردون، ١٢٠٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ٧٠٠٠٠٠  
جنيه مسموحات مشتريات، ١٦٠٠٠٠٠ جنيه خصم نقدي مكتسب على المشتريات،  
١٥٠٠٠٠٠ جنيه خصم نقدي مفقود، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه أثاث وتركيبات معارض،  
٥٠٠٠٠٠ جنيه مصاريف بيمة مستحقة، ١٥٠٠٠٠ جنيه مصاريف ديون مشكوك فيها،  
١٠٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه أوراق دفع، ٢٥٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك  
مباني، ٣٠٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك سيارات، ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه عمولات مكتسبة،



\_\_\_\_\_

1

تبلغ ۵۰۰۰۰۰ جنيہ.

### التطبيق الخامس :

قبل التسويات فيها والعناصر الناقصة في التسويات والميزان بعد التسويات.

ميزان مراجعة بعد التسوية		التصوات		ميزان مراجعة قبل التسوية		
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
	٣٦٠٠	٢٤٠٠				إيجار مقدم
	٣٢٥٠		٣٢٥٠			فوائد دائنة مستحقة
		١٢٠٠				نقل للدخل
		٤٠٥٠٠				مشتريات
	٣٩٠٠٠		٣٩٠٠٠			تكلفة البضاعة المباعة
	؟		؟			مخزون نهاية الفترة
؟		٣٠٠٠				أجر مستحقة
	٣٥٠٠٠		؟			الأجور

### التطبيق السادس :

فيما يلي بعض البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر شركة الياسمين التجارية: ١٩٥٠٠٠ جنيه مبيعات، ٦٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات، ١٥٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ١٥٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ١٥٠٠٠ جنيه تكاليف النقل للداخل، ١٠٠٠٠ جنيه تكاليف النقل للخارج، ٢٥٠٠٠ جنيه

مسموحات مشتريات، ٣٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات، ٣٠٠٠٠ جنيه خصم نقدي مفقود، ٣٥٠٠٠ جنيه خصم نقدي مكتسب، ٢٠٠٠٠ جنيه خصم نقدي مسموح به، ١٥٠٠٠٠ جنيه مخزون أول المدة ٢٠٠٠٠٠ جنيه مخزون آخر المدة بالتكلفة، ٢٥٠٠٠٠ جنيه مخزون آخر المدة بسعر السوق، ٢٥٠٠٠ جنيه عمولة مبيعات.

#### المطلوب :

تصوير حساب المتاجرة بصورة توضح تكلفة البضاعة المباعة وتحديد نسبة مجمل الربح، وإعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات تكلفة البضاعة المباعة.

#### التطبيق السابع :

أ - فيما يلي بعض الأرصدة والبيانات التي أمكن الحصول عليها من دفتر شركة الزهور التجارية في ١٩٩٩/١٢/٣١ : ٣٩٠٠٠٠٠ مبيعات، ١٢٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٣٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات ٣٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل للداخل، ٢٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل للخارج ٥٠٠٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات، ٦٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات ٦٠٠٠٠ جنيه خصم نقدي مفقود، ٧٠٠٠٠ جنيه خصم نقدي مكتسب ٤٠٠٠٠ جنيه خصم نقدي مسموح به، ٣٠٠٠٠٠ جنيه مخزون أول المدة ٤٠٠٠٠٠ جنيه مخزون آخر المدة بالتكلفة، ٥٠٠٠٠٠ جنيه مخزون آخر المدة بسعر السوق، ٥٠٠٠٠ جنيه عمولة مبيعات.

المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات التكلفة البضاعة المباعة، وتصوير حساب المتاجرة في صورة توضح تلك التكلفة وتحديد نسبة مجمل الربح.

ب- فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة الخاص بمنشأة حمام التجارية في ١٩٩٩/١٢/٣١ : ١٥٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٥٠٠٠٠٠ جنيه نقدية بالبنك، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ٣٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٢٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة أول المدة، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه أراضي، ٨٠٠٠٠٠ جنيه مباني، ٥٠٠٠٠٠ جنيه أثاث، ٢٠٠٠٠٠ جنيه سيارات توزيع، ١٥٠٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ١٠٠٠٠٠٠ مردودات مبيعات، ٥٠٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات، ١٥٠٠٠٠٠ جنيه خصم نقدي

**الفصل الثالث عشر : إستمثال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية**  
**لش المنشآت التجارية**

مسموح به، ٧٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٥٠٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل للداخل، ٧٥٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ٢٥٠٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات، ٥٠٠٠٠٠ جنيه خصم نقدي مكتسب، ٧٠٠٠٠٠ جنيه خصم نقدي مفقود، ٣٠٠٠٠٠ جنيه مصاريف بيع وتوزيع، ٥٠٠٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان، ٦٠٠٠٠٠ جنيه مصاريف إدارية، ٤٠٠٠٠٠ جنيه مصاريف عمومية ١٠٠٠٠٠ جنيه إيجارات مكتسبة، ٤٠٠٠٠٠ جنيه إيرادات متنوعة.

فإذا علمت أن مخزون آخر المدة من البضاعة قيمته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه على أساس التكلفة ١٥٠٠٠٠٠ جنيه على أساس قيمة الإحلال.

**المطلوب :** إعداد حساب للتجارة عن سنة ١٩٩٩ بصورة توضح تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وتحديد نسبة مجمل الربح.

**التطبيق الثامن :**

فيمايلي بعض أرصدة ميزان المراجعة في ١٩٩٩/١٢/٣١ المستخرجة من دفاتر منشأة الياسمين التجارية :

دين	دائن	
١٠٠٠٠		مخزون بضاعة
٦٠٠٠٠	٤٠٠٠	مشتريات ومردودات
٥٠٠٠	٩٠٠٠٠	مبيعات ومردودات
٣٠٠٠	٢٠٠٠	مسموحات
٤٠٠٠	١٠٠٠	خصم نقدي
١٨٠٠٠		مصاريف نقل للخارج
١٦٥٠٠٠		سيارات توزيع
٢٠٠٠		نقل للداخل
		فإذا علمت أن :

مخزون آخر الفترة من الجرد الفعلي يبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه



## الفصل الرابع عشر

### إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية

#### في المنشآت الصناعية

##### ١- مقدمة

نعرضنا حتى الآن لإستكمال الدورة المحاسبية فى كل من مشروعات الخدمات والمشروعات التجارية، وحتى يكتمل عرض موضوع إستكمال الدورة المحاسبية فى معظم أنواع المشروعات فإنه من الضرورى أن نتعرض لهذا الموضوع فى المنشآت الصناعية. وسينخصص هذا الفصل لمناقشة موضوع إستكمال الدورة المحاسبية فى المشروعات الصناعية الفردية التى يتحقق معظم إيراداتها من تصنيع السلع وبيعها للعملاء. إن المشروع الصناعى يحصل على الخامات أو السلع نصف المصنوعة ويقوم ببعض العمليات الصناعية عليها أو يقوم بتجميعها وذلك حتى تصبح صالحة للبيع للعملاء. ويستخدم المشروع فى عملية التصنيع أو التجميع بالإضافة إلى المواد الخام والسلع نصف المصنوعة العمالة والتجهيزات الآلية والخدمات المختلفة اللازمة لإتمام عملية الإنتاج.

وينحصر الفرق بين المشروع التجارى والمشروع الصناعى فى أن المشروع التجارى يحصل على سلع جاهزة يقوم ببيعها وتحقيق الربح، أما المشروع الصناعى فيحصل على خامات وموارد يقوم بتصنيعها حتى تصبح سلع جاهزة ثم يقوم ببيعها وتحقيق الربح. لقد كانت تكلفة المبيعات فى المنشأة التجارية هى تكلفة السلع المشتراة بقصد البيع، أما فى المنشأة الصناعية فإن الأمر يستلزم تحديد تكلفة السلع المنتجة، ثم تحديد تكلفة الجزء المباع من تكلفة السلع المنتجة. وسنناقش فى هذا الفصل كيفية تحديد تكلفة الإنتاج فى المنشآت الصناعية، ثم نعرض بعد ذلك لكيفية إعداد القوائم المالية فى المنشآت الصناعية وإعداد قيود التسوية وقيود الإقفال فى هذا النوع من المنشآت باستخدام ورقة العمل. وستقتصر مناقشة هذه الموضوعات على المنشآت الفردية الصغيرة التى لا يكون لديها نظام محاسبة التكاليف التى تستخدم نظام الجرد الدورى تاركين موضوع المنشآت الصناعية التى تستخدم نظام الجرد المستمر لمراحل متقدمة من دراسة المحاسبة والتكاليف.

ويتناول المعيار الخامسى المصرى رقم (٢)، والمتاخر للمعيار الدولى رقم (٢)، بعنوان المخزون، تحديد عناصر تكلفة الإنتاج فى المنشآت الصناعية والمعالجة الخاسية لتكلفة البضاعة المباعة. كما يتناول المعيار الخامسى المصرى رقم (٣)، والمعيار الخامسى الدولى رقم (٥)، المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية.

## ٢- عناصر تكلفة الإنتاج فى المنشآت الصناعية

تتكون تكلفة الإنتاج فى أى منشأة صناعية من ثلاثة عناصر رئيسية هى المواد الأولية والسلع نصف المصنوعة المستخدمة فى الإنتاج، وتكلفة العمل اللازم للإنتاج والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى مثال ذلك تكلفة خدمات الأصول (الإهلاك) والإضاءة والتدفئة والوقود وغيرها من عناصر التكاليف الأخرى غير المواد والعمالة. ويجرى العرف المحاسبى على تقسيم هذه العناصر إلى قسمين : القسم الأول هو التكاليف المباشرة والقسم الثانى هو التكاليف غير المباشرة. والتكاليف المباشرة هى التى يكون من السهل تحديد نصيب المنتج منها أو هى التكاليف التى ترتبط بالإنتاج وجوداً وعدماً مثال ذلك المواد الأولية المستخدمة فى الإنتاج والأجور المتعلقة بعمال الإنتاج. ويلاحظ أن هناك بعض أنواع المواد الأولية التى لا ترتبط مباشرة بالإنتاج مثال ذلك زيوت التشحيم ومواد النظافة، وهذا النوع من المواد يطلق عليه مواد غير مباشرة ويعتبر عنصراً من عناصر التكاليف غير المباشرة. كما أن هناك بعض عناصر العمالة أو الأجور التى لا ترتبط مباشرة بالإنتاج مثال ذلك أجور الملاحظين والمشرفين الذين يشرفون على إنتاج أكثر من منتج، وهذه الأجور تعتبر أجور غير مباشرة تدرج ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة. وبالإضافة إلى المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة يوجد بعض عناصر التكاليف غير المباشرة الأخرى مثل إيجار المصنع والتأمين على الآلات وإهلاك وتكاليف صيانة الآلات وغير ذلك من عناصر التكاليف التى تكون العلاقة بينها وبين الإنتاج غير مباشرة، بمعنى أنه لا يكون من السهل تحديد نصيب المنتج منها بطريقة مباشرة.

**الفصل الرابع عشر : إستهمال الدورة المحاسبية**  
**وإعداد القوائم المالية المنشآت الصناعية**

وعادة يطلق إصطلاح التكلفة الأولية على مجموع المواد المباشرة والأجور المباشرة المستخدمة فى الإنتاج. وتتحدد تكلفة المواد الأولية المستخدمة فى الإنتاج على أساس ثمن شرائها الصافى بعد إستبعاد الخصم النقدى المكتسب فى حالة وجوده (المقابل النقدى لتكلفة المواد) ، ويضاف إلى ذلك تكاليف النقل للداخل ، والتأمين والمناولة والتخزين حتى تصبح تلك المواد قابلة للإستخدام فى العملية الصناعية. وفى ظل نظام المخزون الدورى ستحدد قيمة المواد الأولية المستخدمة فى الإنتاج عن طريق العلاقة بين مخزون أول المدة ومشتريات المواد ومخزون آخر المدة من المواد وذلك كما يتضح من الجدول التالى الذى يحدد تكلفة المواد المستخدمة فى الإنتاج لشركة الدلتا الصناعية خلال سنة ١٩٩٩ :

**شركة الدلتا الصناعية**

**قائمة تكلفة المواد المباشرة**

**عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١**

جنيه	جنيه	جنيه
٢٠٠٠٠٠		مخزون أول الفترة من المواد
٨٥٠٠٠٠		مشتريات مواد خام
٢٥٠٠٠	-	مرفوعات وسموحات مشتريات مواد
(٤٠٠٠٠)	١٥٠٠٠ -	خصم نقدى على المشتريات
٨١٠٠٠٠		
٢٨٠٠٠		+ تكاليف نقل للداخل
٨٣٨٠٠٠		تكلفة المشتريات من المواد
١٠٣٨٠٠٠		تكلفة المواد الأولية المتاحة للإستخدام
(١٥٠٠٠٠)		ناقصا : مخزون آخر المدة من المواد الأولية
٨٨٨٠٠٠		تكلفة المواد الأولية المستخدمة فى الإنتاج

وتعتبر الأجور المباشرة هي العنصر الثاني للتكاليف في المنشآت الصناعية، ويقصد بها كما سبق أن ذكرنا الأجور المتعلقة مباشرة بعملية الإنتاج مثل أجور عمال الغزل والنسيج وأجور عمال النشار في مصنع لانتاج الأثاث. وتشتمل الأجور المباشرة على ما يدفع للعمال من أجور نقدية وما يحصلون عليه من مزايا عينية وتأمينات إجتماعية، وغير ذلك من التكاليف المرتبطة بالعمل المباشر.

وتمثل التكاليف غير المباشرة العنصر الثالث لتكاليف الإنتاج في المنشأة الصناعية، وهي العناصر الأخرى غير المواد المباشرة والأجور المباشرة مثال ذلك الإضاءة والتدفئة والوقود وإهلاك الآلات وغيرها مما يتطلب تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها عمليات تخصيص وتوزيع وغيرها.

وتمثل هذه العناصر الثلاثة تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية. وتظهر القائمة التي توضح هذه التكاليف على النحو التالي :

#### شركة الدلتا الصناعية

#### قائمة تكاليف الإنتاج عن السنة

المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

جنيه	
٨٨٨٠٠٠	مواد مستخدمة في الإنتاج (راجع القائمة السابقة)
٤٨٢٠٠٠	أجور مباشرة
١٣٧٠٠٠٠	التكلفة الأولية
٢٣٠٠٠٠	التكاليف الصناعية غير المباشرة
١٦٠٠٠٠٠	إجمالي تكاليف الإنتاج (أو التكلفة الصناعية).

فاذا كان الإنتاج قد بدأ في خلال الفترة المحاسبية ١٩٩٩ وإنتهى في خلال نفس الفترة فإن التكلفة السابقة ستكون بمثابة تكلفة الإنتاج التام، وسيتم تحديد تكلفة الوحدة منها، وستقسم هذه التكلفة بين عنصرين، تكلفة



## الفصل الرابع عشر : إستمالة الدورة المحاسبية

### وإعداد القوائم المالية المنشآت الصناعية

الجزء المباع ويطلق عليها تكلفة البضاعة المباعة، والعنصر الآخر هو تكلفة الجزء غير المباع أو المخزون المتبقى فى نهاية السنة المالية، والذي سيرحل إلى الفترة القادمة.

وفى الحياة العملية ليس من المتصور أن يبدأ الإنتاج وينتهى فى نفس الفترة وإنما سيبدأ بعض الإنتاج فى فترة محاسبية وسينتهى فى فترة أخرى، معنى ذلك أن جزء من الإنتاج سيكون تحت التشغيل فى نهاية الفترة المحاسبية. وفى هذه الحالة لابد من إضافة تكاليف الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة باعتبار أن المصنع يبدأ بهذه التكاليف المرحلة من الفترة السابقة إلى تكاليف الإنتاج الخاصة بالفترة، على أن يستبعد من هذا المجموع تكاليف الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة، وذلك للوصول إلى تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة المحاسبية. فإذا فرضنا أن تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة فى شركة الدلتا التجارية كانت ١٢٠٠٠٠ جنيه وتكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة ١٨٠٠٠٠ جنيه فإن القائمة التى توضح تكلفة الإنتاج التام فى هذه الحالة تظهر على الصورة التالية :

#### شركة الدلتا الصناعية

#### قائمة تكاليف الإنتاج عن

السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

	جنيه	جنيه
تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة (١٩٩٩/١/١)		١٢٠٠٠٠
تكاليف الإنتاج خلال الفترة		
مواد مباشرة مستخلصة فى الإنتاج (راجع القائمة السابقة)	٨٨٨٠٠٠	
أجور مباشرة	٤٨٢٠٠٠	
التكلفة الأولية	١٣٧٠٠٠٠	
تكاليف صناعية غير مباشرة	٢٣٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠
تكلفة الإنتاج الكلية (بعمه)		١٧٢٠٠٠٠

١٧٢.٠٠٠	تكلفة الإنتاج الكلية (ماقبله)
(١٨.٠٠٠)	- تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة
	(١٩٩٩/١٢/٣١)
<u>١٥٤.٠٠٠</u>	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة.

وعن طريق حصر عدد الوحدات المنتجة إذا كانت تلك الوحدات نمطية يمكن تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة. وتكون المشكلة التالية هي تقسيم تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة بين تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة، وتكلفة المخزون المتبقى الذي سيرحل إلى الفترة القادمة، وذلك عن طريق أخذ المخزون من الإنتاج التام أول وآخر الفترة في الاعتبار، فبفرض أن مخزون الإنتاج التام الذي كان موجوداً أول المدة في شركة الدلتا الصناعية بلغ ٢٠.٠٠٠ جنيه، ومخزون آخر المدة من الإنتاج التام كان ٣٤.٠٠٠ جنيه، فإن قائمة تحديد تكلفة تصنيع البضاعة المباعة ستظهر على الصورة التالية :

**شركة الدلتا الصناعية**  
**قائمة لتحديد تكلفة تصنيع البضاعة**  
**المباعة خلال السنة المنتهية**  
**في ١٩٩٩/١٢/٣١**

٢٠.٠٠٠	مخزون أول الفترة من الإنتاج التام
<u>١٥٤.٠٠٠</u>	+ تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
١٧٤.٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
<u>٣٤.٠٠٠</u>	- مخزون آخر الفترة من الإنتاج التام
<u>١٤٠.٠٠٠</u>	تكلفة تصنيع البضاعة المباعة

وبعد الوصول إلى تكلفة تصنيع البضاعة المباعة يتم إضافة مصاريف البيع والتوزيع للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة والتي سيتم مقابلتها بالمبيعات للوصول إلى مجمل الربح، ثم تستقطع باقي المصاريف الأخرى للوصول إلى صافي الربح كما هو الحال بالنسبة للمنشآت التجارية. وعادة ما تعد جميع

**الفصل الرابع عشر : إستمثال الدورة المحاسبية**  
**وإعداد القوائم المالية المنشآت الصناعية**

الخطوات السابقة في قائمة واحدة هي قائمة التكاليف، أو تعد في صورة حساب يطلق عليه حساب التشغيل يبين تفاصيل مختلف العمليات حتى الوصول إلى تكلفة الإنتاج، ثم بعد ذلك تستكمل قائمة الدخل للوصول إلى الربح الصافي. أو يعد حساب للمتاجرة وحساب للأرباح والخسائر كما سنرى في الجزء التالي.

**٣- ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية في المنشآت الصناعية**

أن أول إجراء لإعداد الحسابات الختامية في المنشآت الصناعية يتمثل في أعداد ميزان المراجعة للتحقق من صحة عمليات القيد والتحويل، وذلك حتى يمكن الاستمرار في الخطوات التالية إستناداً إلى معلومات سليمة. وبعد إعداد ميزان المراجعة تعد ورقة العمل بنفس الأسلوب المستخدم في المنشآت التجارية. ونعرض لكيفية إعداد الحسابات الختامية في هذه الحالة باستخدام المثال التالي:

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة لمنشأة وليد الصناعية في

١٩٩٩ / ١٢ / ٣١

اسم الحساب	دائن	مدين
نقدية	جنيه	٥٢٠٠٠
عملاء		١٢٦٠٠٠
أوراق قبض		٨٠٠٠٠
تأمينات غير مستفدة		١٢٠٠
إستثمارات قصيرة الاجل		١٠٠٠٠٠
مخزون مواد أولية أول المدة		٦٠٠٠٠
مخزون إنتاج تحت التشغيل أول المدة		٨٥٠٠٠
مخزون إنتاج تام أول المدة		٧٠٠٠٠
أراضي		١٠٠٠٠٠
مباني المصنع		٢٠٠٠٠٠
مجمع إهلاك مباني	٦٠٠٠٠	
آلات		٣٠٠٠٠٠
مجمع إهلاك آلات	٧٥٠٠٠	
بعمه	١٣٥٠٠٠	١١٧٤٢٠٠

ما قبله	١٣٥٠٠٠	١١٧٤٢٠٠
تركيبات معارض		١٢٠٠٠٠
مجموع إهلاك تركيبات	٤٠٠٠٠	
موردون	٢١٢٠٠٠	
أوراق دفع	٨٢٠٠٠	
قرض	٢٠٠٠٠٠	
رأس المال	٤٠٠٠٠٠	
حساب جارى صاحب المنشأة	٣٩٠٠٠	
مبيعات	١٢٤٤٠٠٠	
مردودات ومسموحات مبيعات		٤١٠٠٠
مشتريات مواد		٤٠٠٠٠٠
تكاليف نقل للداخل		٢٢٠٠٠
أجور مباشرة		٣٢٠٠٠٠
أجور غير مباشرة		١٠٠٠٠
مواد غير مباشرة		١٥٠٠٠
تكاليف صناعية غير مباشرة أخرى		١٣٠٠٠٠
(أضائة ، تأمين ، صيانة)		
مصاريف يومية وإعلانية		٨١٨٠٠
مصاريف إدارية		٣٢٠٠٠
مصاريف فوائد		٦٠٠٠
	٢٣٥٢٠٠٠	٢٣٥٢٠٠٠

فاذا علمت :

١- أن هناك أجور مباشرة مستحقة قدرها ١٥٠٠ جنيه وأجور غير مباشرة قدرها ٥٠٠ جنيه.

٢- يبلغ إهلاك المباني ٢٪ والآلات والتركيبات ١٠٪ على أساس القسط الثابت.

٣- هناك تكاليف صناعية غير مباشرة مستحقة قدرها ١٠٠٠ جنيه.

٤- تبلغ فوائد القرض ١٢٪، وقد عقد في أول العام الحالى لمدة ٣ سنوات وقد سددت الفائدة عن ربع سنة فقط.

٥- بلغت قيمة أرباح الأسهم (الاستثمارات المؤقتة) المعلن عنها ولم تحصل بعد ٧٥٠٠ جنيه.

٦- هناك مصاريف إدارية مستحقة قدرها ٣٠٠٠ جنيه.

## الفصل الرابع عشر : إستكمال الدورة المحاسبية

### وإعداد القوائم المالية المنشآت الصناعية

٧- التأمينات غير المستنفذة الظاهرة بميزان المراجعة هي عبارة عن بوليصة تأمين عقدت في بداية العام الماضي للتأمين على مباني المصنع وقيمتها الإجمالية ١٨٠٠ جنيه.

٨- بلغت أرصدة مخزون آخر المدة طبقاً للجرد الفعلى مايلى :

مواد أولية ٤٠٠٠٠ جنيه، إنتاج تحت التشغيل ٥٠٠٠٠ جنيه، إنتاج تام ١٦٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب : إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية لهذه المنشأة باستخدام ورقة العمل.

واضح من بيانات ميزان المراجعة أن أرصدة المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام الموجودة بالميزان هي أرصدة أول المدة كما ظهر حساب للمشتريات بالميزان، وقد أعطيت البيانات المتعلقة بالمخزون المتبقى من المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام آخر المدة كملاحظات في نهاية التمرين. كما يلاحظ أن عناصر التكاليف التي تحتلها المنشأة طوال السنة موجودة كأرصدة بالميزان وكل ذلك يشير إلى أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى، وهى الحالة التى سنعالجها هنا تاركين حالة استخدام نظام الجرد المستمر لمراحل متقدمة من دراسة المحاسبة<sup>(١)</sup>.

ويشبه إعداد ورقة العمل فى هذه الحالة إجراءات إعداد تلك الورقة فى المنشآت التجارية التى تستخدم نظام الجرد الدورى ولا تقوم بتوسيط حساب لتكلفة تصنيع البضاعة المباعة والتى سبق أن عرضنا لها فى الفصل السابق. ونعرض فيما يلى لورقة العمل ثم نعد قيد التسوية، وأخيراً نعرض للحسابات الختامية والميزانية العمومية لهذه المنشأة.

### ٣-١- إعداد ورقة العمل :

تظهر ورقة العمل لهذه المنشأة على الصورة التالية :

(١) دكتور أحمد نور المحاسبة المالية - الجزء الثانى فى القياس والتقييم والتحليل المحاسبى، دار المطبوعات الجامعية ١٩٩٩.

منشأة وليد  
ورقة العمل عن السنة

التصنيفات	ميزان المراجعة		اسم الحساب
	منه	له	
		٥٢٠٠٠	نقدية
		١٢٦٠٠٠	عملاء
		٨٠٠٠٠	أوراق قبض
(٧)٦٠٠		١٢٠٠٠	تأمينات غير مستفلة
		١٠٠٠٠٠	استثمارات قصيرة الأجل
		٦٠٠٠٠	مخزون مواد أولية
		٧٠٠٠٠	مخزون إنتاج تحت التشغيل
		٨٥٠٠٠	مخزون إنتاج تام
		١٠٠٠٠٠	أراضي
		٢٠٠٠٠٠	مباني
(٢)٤٠٠٠	٦٠٠٠٠		مجمع إهلاك مباني
		٣٠٠٠٠٠	آلات
(٢)٣٠٠٠٠	٧٥٠٠٠		مجمع إهلاك آلات
		١٢٠٠٠٠	تركيبات معارض
(٢)١٢٠٠٠	٤٠٠٠٠		مجمع إهلاك تركيبات
	٢١٢٠٠٠		موردون
	٨٢٠٠٠		أوراق دفع
	٢٠٠٠٠٠		قرض
	٤٠٠٠٠٠		رأس المال
	٣٩٠٠٠		حساب جاري صاحب المنشأة
	١٢٤٤٠٠٠		مبيعات
		٤١٠٠٠	مردودات ومسموحات مبيعات
		٤٠٠٠٠٠	مشتريات مواد
		٢٢٠٠٠	تكاليف نقل للداخل
(١)١٥٠٠		٣٢٠٠٠٠	أجور مباشرة
(١)٥٠٠		١٠٠٠٠	أجور غير مباشرة
		١٥٠٠٠	مواد غير مباشرة
٤٦٦٠٠	٢٠٠٠	٢٣٥٢٠٠٠	يعد

الفصل الرابع عشر : إستهمال الدورة المحاسبية

وإعداد القوائم المالية المنشآت الصناعية

المصنعة

المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

الميزانية العمومية		الحسابات الختامية		الميزان بعد التسويات	
خصوم	أصول	له	منه	له	منه
	٥٢٠٠٠				٥٢٠٠٠
	١٢٦٠٠٠				١٢٦٠٠٠
	٨٠٠٠٠				٨٠٠٠٠
	٦٠٠				٦٠٠
	١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠
			٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠
			٧٠٠٠٠		٧٠٠٠٠
			٨٥٠٠٠		٨٥٠٠٠
	١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠
	٢٠٠٠٠٠				٢٠٠٠٠٠
٦٤٠٠٠				٦٤٠٠٠	
	٣٠٠٠٠٠				٣٠٠٠٠٠
١٠٥٠٠٠				١٠٥٠٠٠	
	١٢٠٠٠٠				١٢٠٠٠٠
٥٢٠٠٠				٥٢٠٠٠	
٢١٢٠٠٠				٢١٢٠٠٠	
٨٢٠٠٠				٨٢٠٠٠	
٥٠٠٠٠٠				٢٠٠٠٠٠	
٤٠٠٠٠٠				٤٠٠٠٠٠	
٣٩٠٠٠٠				٣٩٠٠٠٠	
		١٢٤٤٠٠٠		١٢٤٤٠٠٠	
			٤١٠٠٠		٤١٠٠٠
			٤٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠
			٢٢٠٠٠		٢٢٠٠٠
			٣٢١٥٠٠		٣٢١٥٠٠
			١٠٥٠٠		١٠٥٠٠
			١٥٠٠٠		١٥٠٠٠
١١٥٤٠٠٠	١٠٧٨٦٠٠	١٢٤٤٠٠٠	١٠٢٥٠٠٠	٢٣٩٨٠٠٠	٢١٠٢٦٠٠

٤٦٦٠٠	٢٠٠٠	٢٣٥٢٠٠٠	٢١٠٢٢٠٠	ما قبله
	(٣) ١٠٠٠		١٣٠٠٠٠	تكاليف صناعية غير مباشرة
			٨١٨٠٠	مصاريف يومية وإعلانية
	(٦) ٣٠٠٠		٣٧٠٠٠٠	مصاريف إدارية
	(٤) ١٨٠٠٠		٦٠٠٠	مصاريف فوائد
		٢٣٥٢٠٠٠	٢٣٥٢٠٠٠	
(١) ٢٠٠٠				أجور مستحقة
	(٣) ٤٠٠٠			مصاريف إهلاك مباني
	(٢) ٣٠٠٠٠			مصاريف إهلاك آلات
	١٢٠٠٠			مصاريف إهلاك تركيزات
(٣) ١٠٠٠				تكاليف غير مباشرة مستحقة
(٤) ١٨٠٠٠				فوائد مستحقة
	(٥) ٧٥٠٠			إيرادات تحت التحصيل
(٥) ٧٥٠٠				إيرادات أوراق مالية مكتسبة
(٦) ٣٠٠٠				مصاريف إدارية مستحقة
	(٧) ٦٠٠			مصاريف تأمين
				مواد أولية آخر المدة
				إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
				إنتاج تام آخر المدة
				صافي الربح
٧٨١٠٠	٧٨١٠٠			

- ١- إثباتات الأجور المباشرة وغير المباشرة المستحقة.
- ٢- إثباتات إهلاك الأصول طويلة الأجل.
- ٣- إثباتات التكاليف غير المباشرة المستحقة.
- ٤- إثباتات الفوائد المستحقة بمعدل ٢١٢٪ سنوياً.
- ٥- إثباتات الإيرادات المكتسبة التي مازالت تحت التحصيل.
- ٦- إثباتات المصاريف الإدارية المستحقة.
- ٧- إثباتات التأمينات المستفيدة خلال الفترة.



الفصل الرابع عشر : إستهكال الدورة المحاسبية  
وأعداد القوائم المالية المنشآت الصناعية

١١٥٤٠٠٠	١٠٧٨٦٠٠	١٢٤٤٠٠٠	١٠٢٥٠٠٠	٢٣٩٨٠٠٠	٢١٠٣٦٠٠
			١٣١٠٠٠		١٣١٠٠٠
			٨١٨٠٠		٨١٨٠٠
			٣٥٠٠٠		٣٥٠٠٠
			٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠
٢٠٠٠				٢٠٠٠	
			٤٠٠٠		٤٠٠٠
			٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠
			١٢٠٠٠		١٢٠٠٠
١٠٠٠				١٠٠٠	
١٨٠٠٠				١٨٠٠٠	
	٧٥٠٠				(٥)٧٥٠٠
٣٠٠٠		٧٥٠٠		٧٥٠٠	
				٣٠٠٠	
	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦٠٠		٦٠٠
	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠			
	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠			
١٥٨١٠٠			١٥٨١٠٠		
١٣٣٦١٠٠	١٣٣٦١٠٠	١٥٠١٥٠٠	١٥٠١٥٠٠	٢٤٢٩٥٠٠	٢٤٢٩٥٠٠

٣-ب- إعداد قيد التسوية المركزى :

يظهر قيد التسوية المركزى الذى يعد لإثبات جميع التسويات فى نهاية سنة ١٩٩٩ لهذه المنشأة على الصورة التالية :

صفحة رقم ...	دفتر اليومية		
٩٩/١٢/٣١	من مذكورين		
	حـ/ أجور مباشرة		١٥٠٠
	حـ/ أجور غير مباشرة		٥٠٠
	حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة		١٠٠٠
	حـ/ مصاريف إدارية		٣٠٠٠
	حـ/ مصاريف فوائد		١٨٠٠٠
	حـ/ مصاريف إهلاك مباني		٤٠٠٠
	حـ/ مصاريف إهلاك آلات		٣٠٠٠٠
	حـ/ مصاريف إهلاك تركيبات		١٢٠٠٠
	حـ/ إيرادات تحت التحصيل		٧٥٠٠
	حـ/ مصاريف تأمين		٦٠٠
	إلى مذكورين		
	حـ/ تأمينات غير مستفلة	٦٠٠	
	حـ/ مجمع إهلاك مباني	٤٠٠٠	
	حـ/ مجمع إهلاك الات	٣٠٠٠٠	
	حـ/ مجمع إهلاك تركيبات	١٢٠٠٠	
	حـ/ أجور مستفلة	٢٠٠٠	
	حـ/ تكاليف غير مباشرة مستفلة	١٠٠٠	
	حـ/ فوائد مستفلة	١٨٠٠٠	
	حـ/ إيرادات أوراق مالية مكتسبة	٧٥٠٠	
	حـ/ مصاريف إدارية مستفلة	٣٠٠٠	
	إثبات التسويات المتعلقة بسنة ١٩٩٩ من واقع ورقة العمل.		

٣-ج- إعداد الحسابات الختامية :

تظهر الحسابات الختامية أما فى صورة قائمة أو على شكل حسابات وسنعرض لهذه الأشكال المختلفة للحسابات الختامية فى المنشآت الصناعية فيما يلى :

الفصل الرابع عشر : إستكمال الدورة المحاسبية  
 وإعداد القوائم المالية المنشآت الصناعية

أولا - الحساب الختامي في صورة قائمة :

ورقفاً للقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ، يتم إعداد الحساب الختامي في صورة قائمة تسمى قائمة الدخل على النحو التالي:

منشأة وليد الصناعية

الحساب الختامي عن السنة المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

	جنيه	جنيه	جنيه
المبيعات			١٢٤٤٠٠٠
يطرح : مردودات ومسموحات المبيعات			(٤١٠٠٠)
صافي المبيعات			١٢٠٣٠٠٠
يطرح منها تكلفة البضاعة المباعة			
مواد أولية مستخدمة في الإنتاج			
مخزون أول الفترة من المواد	٦٠٠٠٠		
مشترهات مواد خلال الفترة	٤٠٠٠٠٠		
+ تكاليف نقل للدخول	٢٢٠٠٠	٤٢٢٠٠٠	
تكلفة المواد المتاحة للإستعمال		٤٨٢٠٠٠	
- مخزون آخر الفترة من المواد		(٤٠٠٠٠)	
تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج		٤٤٢٠٠٠	
الأجور المباشرة		٣٢١٠٠٠	
التكلفة الأولية		٧٦٣٥٠٠	
يضاف إليها : التكاليف الصناعية غير المباشرة			
مواد غير مباشرة	١٥٠٠٠		
أجور غير مباشرة	١٠٥٠٠		
تكاليف غير مباشرة أخرى	١٣١٠٠٠		
إهلاك مبانى	٤٠٠٠		
تأمين على المصنع	٦٠٠	١٩١١٠٠	
إجمالي تكاليف الفترة		٩٥٤٦٠٠	
+ إنتاج تحت التشغيل أول الفترة		٧٠٠٠٠	
إجمالي تكاليف الإنتاج (بعده)		١٠٢٤٦٠٠	١٢٠٣٠٠٠

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١٢٠٣٠٠٠	١٠٢٤٦٠٠	ما قبله	
	٥٠٠٠٠	- تكاليف إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة	
٩٧٤٦٠٠		تكلفة الإنتاج التام	
٨٥٠٠٠		+ مخزون إنتاج تام أول الفترة	
١٠٥٩٦٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	
١٦٠٠٠٠		- مخزون آخر الفترة من الانتاج التام	
٨٩٩٦٠٠		تكلفة تصنيع البضاعة المباعة	
		مصاريف ييمية :	
٨١٨٠٠		مصاريف ييمية وإعلانية	
١٢٠٠٠		إهلاك تركيبات مطابخ	
٩٣٨٠٠		تكلفة البضاعة المباعة	
٩٩٣٤٠٠		معدل الربح	
٢٠٩٦٠٠		يضاف إليه إيرادات أوراق مالية مكتبة	
٧٥٠٠		يخصم منه : مصروفات التشغيل	
٢١٧١٠٠		مصاريف إدارية ومالية :	
٣٥٠٠٠		مصاريف إدارية	
٢٤٠٠٠		مصاريف فوائد	
		مجموع للمصاريف	
(٥٩٠٠٠)		صافي الربح	
١٥٨١٠٠			

ولسهولة العرض والإيضاح قد تقسم القائمة السابقة إلى قائمتين أحدهما توضح تكلفة تصنيع البضاعة المباعة، ويطلق عليها قائمة التكاليف، والأخرى تخصص للوصول إلى صافي الربح، وسيدرج رقم تكلفة تصنيع البضاعة المباعة كرقم إجمالي في هذه القائمة الأخيرة.

وفي حالة استخدام هذا الأسلوب في عرض الحسابات الختامية سيفتح في دفتر الأستاذ العام حساب يطلق عليه حساب ملخص قائمة الدخل ويرحل إلى هذا الحساب العناصر المدينة والدائنة في عمود الحسابات الختامية في ورقة العمل، وذلك لأقفال حسابات الإيرادات والمصروفات. وتظهر هذه القيود في هذه الحالة على الصورة التالية :

الفصل الرابع عشر : إستكمال الدورة المحاسبية  
 وإعداد القوائم المالية المنشآت الصناعية

صفحة رقم ...	دفتر اليومية
٩٩/١٢/٣١	<p>من مذكورين</p> <p>حـ/ المبيعات ١٢٤٤٠٠٠</p> <p>حـ/ إيرادات أوراق مالية مكتسبة ٧٥٠٠</p> <p>حـ/ مخزون مواد أولية آخر المدة ٤٠٠٠</p> <p>حـ/ مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة ٥٠٠٠</p> <p>حـ/ مخزون الإنتاج التام آخر المدة ١٦٠٠٠</p> <p>إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل ١٣٣٦١٠٠</p> <p>إتقال العناصر الدائنة في حساب النتيجة</p>
٩٩/١٢/٣١	<p>من حـ/ ملخص قائمة الدخل ١٣٤٣٤٠٠</p> <p>إلى مذكورين</p> <p>حـ/ مخزون مواد أولية ٦٠٠٠٠</p> <p>حـ/ مخزون إنتاج تحت التشغيل ٧٠٠٠٠</p> <p>حـ/ مخزون إنتاج تام ٨٥٠٠٠</p> <p>حـ/ مردودات ومسموحات مبيعات ٤١٠٠٠</p> <p>حـ/ مشتريات مواد ٤٠٠٠٠٠</p> <p>حـ/ تكاليف النقل للداخل ٢٢٠٠٠</p> <p>حـ/ أجور مباشرة ٣٢١٥٠٠</p> <p>حـ/ أجور غير مباشرة ١٠٥٠٠</p> <p>حـ/ مواد غير مباشرة ١٥٠٠٠</p> <p>حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة ١٣١٠٠٠</p> <p>حـ/ مصاريف بيعية وإعلانية ٨١٨٠٠</p> <p>حـ/ مصاريف إدارية ٣٥٠٠٠</p> <p>حـ/ مصاريف فوائد ٢٤٠٠٠</p> <p>حـ/ مصاريف إهلاك مبانى ٤٠٠٠</p> <p>حـ/ مصاريف إهلاك آلات ٣٠٠٠٠</p> <p>حـ/ مصاريف إهلاك تركيبات ١٢٠٠٠</p> <p>حـ/ مصاريف تأمينات ٦٠٠</p> <p>إتقال العناصر المدينة في حساب النتيجة.</p>

ويترتب على هذين القيدتين أن رصيد حساب ملخص قائمة الدخل سيكون ١٥٨١٠٠ جنيه وسيحول هذا الرصيد إلى حساب جارى صاحب المنشأة، كما ستحول المسحوبات إلى هذا الحساب الجارى أيضا كما هو الحال بالنسبة للمنشآت التجارية.

وتجدر الإشارة إلى أن العرف المحاسبى المصرى والعربى كان يجرى على إظهار نتيجة أعمال المنشآت الصناعية فى ثلاثة حسابات مستقلة هى :

١ - حساب التشغيل ويظهر تفاصيل عملية التشغيل حتى الوصول إلى تكلفة الإنتاج التام.

٢ - حساب المتاجرة ويتم فيه تحويل تكلفة الإنتاج التام إلى حساب تكلفة البضاعة المباعة وذلك عن طريق أخذ بضاعة أول وآخر المدة من الإنتاج التام فى الاعتبار مع تكلفة الإنتاج المحولة من حساب التشغيل بالإضافة إلى مصاريف البيع والتوزيع، ثم بعد ذلك يستخدم هذا الحساب لمقارنة تكلفة البضاعة المباعة بالمبيعات وذلك للوصول إلى الهامش الإجمالى على المبيعات.

٣ - حساب الأرباح والخسائر ويظهر فيه الهامش الإجمالى المحول من حساب المتاجرة والمصاريف الإدارية والمالية للوصول إلى صافى الربح.

وفى حالة الرغبة فى استخدام هذا الأسلوب فى عرض البيانات الخاصة بالمثل السابق فيتم تقسيم عمود الحسابات الختامية فى ورقة العمل على هذه الحسابات الثلاثة التى تظهر فى هذه الحالة على الصورة التالية :

**الفصل الرابع عشر : إستهكام الدورة المحاسبية**  
**وأعداد القوائم المالية المنشآت الصناعية**

**منشأة وليد الصناعية**

**حساب التشغيل عن الفترة من**

**١٩٩٩/١٢/٣١ إلى ١٩٩٩/١/١**

من حد/ المتاجرة (إجمالي التكلفة الصناعية للإنتاج التام)	٩٧٤٦٠٠	مواد أولية أول للدة	٦٠٠٠٠	
		المشتريات	٤٠٠٠٠٠	
		مصاريف النقل الداخلي	٢٢٠٠٠	
		تكاليف المواد المتاحة للإستهلاك	٤٨٢٠٠٠	
		يطرح مواد آخر للدة	٤٠٠٠٠	
		تكاليف المواد المستعملة في الإنتاج	٤٤٢٠٠٠	
		أجور مباشرة	٣٢١٥٠٠	
		التكلفة الأولية		٧٦٣٥٠٠
		بضاف التكلفة غير المباشرة :		
		تكاليف غير مباشرة	١٣١٠٠٠	
		أجور غير مباشرة	١٥٠٠	
		مواد غير مباشرة	١٥٠٠٠	
		إهلاك مبني	٤٠٠٠	
		إهلاك آلات	٣٠٠٠	
		تأمين على المصنع	٦٠٠	١٩١١٠٠
		بضاعة تحت التشغيل أول الفترة	+ ٧٠٠٠٠	
		بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة*	- ٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
	٩٧٤٦٠٠			٩٧٤٦٠٠

\* يمكن أن يظهر هذا البند في الجانبي الدائن من هذا الحساب.

**منشأة وليد الصناعية**  
**حساب المتاجرة عن الفترة المنتهية في**  
**١٩٩٩/١٢/٣١**

المبيعات	١٢٤٤٠٠٠	بضاعة تامة أول المدة	٨٥٠٠٠	
يخصم:		الغول من حساب التشغيل	٩٧٤٦٠٠	
مردودات وسموحات	٤١٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	١٠٥٩٦٠٠	
المبيعات		يطرح بضاعة تامة آخر المدة	١٦٠٠٠٠	
صافي المبيعات	١٢٠٣٠٠٠	تكلفة تصنيع البضاعة للمباعة	٨٩٩٦٠٠	
		مصاريف يومية		٩٣٨٠٠
		مصاريف يومية واعلاية	٨١٨٠٠	٩٩٣٤٠٠
		اهلاك تركيبات معارض	١٢٠٠٠	٢٠٩٦٠٠
		اجمالي المصاريف اليومية		
		تكلفة البضاعة المتاحة		
		الهامش الإجمالي (محول إلى		
		حساب الأرباح والخسائر)		١٢٠٣٠٠٠
	١٢٠٣٠٠٠			

**منشأة وليد الصناعية**  
**حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية**  
**في ١٩٩٩/١٢/٣١**

الهامش الإجمالي (من	٢٠٩٦٠٠	مصاريف إنشائية ومالية		
حساب المتاجرة	٧٥٠٠	مصاريف إعلانية	٣٥٠٠٠	
إيرادات الأوراق المالية		مصاريف فائدة	٢٤٠٠٠	
(توزيعات)		صافي الدخل		٥٩٠٠٠
				١٥٨١٠٠
	٢١٧١٠٠			٢١٧١٠٠



**الفصل الرابع عشر : إستمكالم الدورة المحاسبية**  
**وإعداد القوائم المالية فى المنشآت الصناعية**

أما فيما يتعلق بقيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى هذه الحالة فإن العناصر التى تظهر فى حساب التشغيل سيتم إقفالها فى هذا الحساب، وسيحول رصيد حساب التشغيل بعد ذلك بقيد يأخذ الشكل التالى :

دفتر اليومية	صفحة رقم ...
٩٧٤٦٠٠	٩٩/١٢/٣١
٩٧٤٦٠٠	من ح/ المتاجرة إلى ح/ التشغيل إقفال حساب التشغيل وتحول رصيده إلى حساب المتاجرة.

كما يتم إقفال العناصر التى تظهر فى حساب المتاجرة فى هذا الحساب أيضاً، ويحول رصيده بعد ذلك إلى حساب الأرباح والخسائر بقيد يظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية	صفحة رقم ...
٢٠٩٦٠٠	٩٩/١٢/٣١
٢٠٩٦٠٠	من ح/ المتاجرة إلى ح/ الأرباح والخسائر إقفال حساب المتاجرة وتحول رصيده إلى حساب الأرباح والخسائر.

ويتم إقفال عناصر المصروفات الأخرى فى حساب الأرباح والخسائر بقيد واحد يجعل فيه حساب الأرباح والخسائر مديناً وحسابات المصروفات الأخرى دائنة، وأخيراً فإن رصيد حساب الأرباح والخسائر يحول إلى الحساب الجارى لصاحب المنشأة، كما يقلل حساب المسحوبات فى الحساب الجارى لصاحب المنشأة، وذلك بنفس الأسلوب المستخدم بالنسبة للمنشآت التجارية. وتكون الخطوة الأخيرة للدورة المحاسبية هى إعداد الميزانية العمومية من واقع البيانات المتاحة بورقة العمل، ولا يختلف إعداد الميزانية العمومية فى المنشآت الصناعية عن المنشآت التجارية التى سبق أن تعرضنا لها فى الفصل السابق.

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

### على الفصل الرابع عشر

أولاً - أسئلة نظرية :

أجب على الأسئلة التالية :

١- أشرح كيف تتحدد تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج في المنشآت الصناعية في ظل نظام الجرد الدوري.

٢- فرق بين تكلفة الإنتاج وتكلفة البضاعة المباعة في المنشآت الصناعية.

٣- اشرح كيف يمكن إكمال الدورة المحاسبية في المنشآت الصناعية بإستخدام ورقة العمل.

٤- بين الأشكال المختلفة للحسابات الختامية في المنشآت الصناعية.

٥- بين أوجه الخطأ أو الصواب في كل عبارة من العبارات التالية فيها لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :

- لا تختلف التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصناعية.

- تعتبر تكاليف نقل المواد الخام في المنشآت الصناعية جزء من تكلفة الخامات المستخدمة في الإنتاج.

- تعادل تكلفة المواد المتاحة للإستخدام في المنشآت الصناعية تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج

- تعادل تكاليف الإنتاج تكاليف الإنتاج التام في المنشآت الصناعية.

- لا تختلف تكلفة الإنتاج التام عن تكلفة البضاعة المباعة في المنشآت الصناعية.

- يشبه حساب المتاجرة في المنشآت التجارية نظيره في المنشآت الصناعية.

- توفر ورقة العمل جميع المعلومات اللازمة لإعداد قيود التسوية المركزية والحسابات الختامية والميزانية، وقيود الإقفال في المنشآت الصناعية.

الفصل الرابع عشر : إستكمال الدورة المحاسبية  
وإعداد القوائم المالية فى المنشآت الصناعية

ثانياً - تطبيقات عملية :

التطبيق الأول : فيمايلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشآت المنتجات  
المعدنية الصناعية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ .

اسم الحساب	دائن	مدين
نقدية	جنيه	جنيه
عملاء		٢٢٥٠٠
أوراق قبض		٧٤٣٠٠
تأمينات غير مستفدة		٤٢٧٠٠
مخزون مواد أولية أول المدة		١٨٠٠
مخزون إنتاج تحت التشغيل أول المدة		١٢٢٤٠٠
مخزون الإنتاج التام أول المدة		١٣٨٦٠٠
أراضى		١٧٨٤٠٠
مبنى المصنع		١٢٠٠٠٠
مجمع اهلاك مباني	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
آلات وتركيبات المصنع		٢٠٠٠٠٠
مجمع اهلاك تركيبات المصنع	٥٠٠٠٠	
تركيبات بالمعارض		٨٠٠٠٠
مجمع اهلاك تركيبات المعارض	١٦٠٠٠	
موردون	١١٢٧٠٠	
أوراق دفع	٨٨٠٠٠	
مستحقات	١٢٠٠٠	
رأس المال	٦٠٠٠٠٠	
حساب جارى صاحب المنشأة	٥٩٠٠٠	
مبيعات	٩٨٠٠٠٠	
مردوفات ومسموحات مبيعات		٤٥٠٠٠
مشتريات مواد		٣٤٠٠٠٠
مردوفات ومسموحات مشتريات	٢٠٠٠٠	
أجور مباشرة		١٨٠٠٠٠
أجور غير مباشرة		١٥٠٠٠
مواد غير مباشرة		٢٢٠٠٠
تكاليف صناعية غير مباشرة		٨٦٠٠٠
مرتبات ومكافآت بيعية		٦٧٣٠٠
إعلانات دورية		١٣٧٠٠
مرتبات ومكافآت إدارية		٧٢٤٠٠
مصاريف إدارية مختلفة		٢٣٦٠٠
مصاريف نقل البضاج		١٢٠٠٠
	١٩٥٧٧٠٠	١٩٥٧٧٠٠

فإذا علمت أن :

١- هناك أجور مباشرة مستحقة قدرها ٣٠٠٠ جنيه وأجور غير مباشرة مستحقة قدرها ١٠٠٠ جنيه.

٢- يبلغ إهلاك الآلات والتركيبات ٢١٠ والمباني ٢٢ على أساس القسط الثابت.

٣- يبلغ قسط التأمين السنوى الذى يخص العام ٩٠٠ جنيه ويوزع مناصفة بين المصنع والمعرض.

٤- هناك إعلانات وكتالوجات متعلقة بتسويق أحد المنتجات لم يتم توزيعها بعد قيمتها ١٧٠٠ جنيه.

٥- تبلغ المواد الأولية الموجودة بالمخازن آخر المدة ٧٢٤٠٠٠، كما يبلغ الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة ٧٨٦٠٠ جنيه والإنتاج التام ١٣٢٤٠٠ جنيه.

المطلوب :

إعداد ورقة العمل لهذه المنشأة وإعداد قيد التسوية المركزى وتصوير القوائم المالية وأعداد قيود الاقفال المناسبة.

التطبيق الثانى

فيما يلى بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من دفاتر إحدى المنشآت الصناعية فى آخر سنة ١٩٩٩ :

	جنيه
مواد بالمخازن أول المدة	١٥٤٠٠٠
إنتاج تحت التشغيل أول المدة	١٤٦٠٠٠
إنتاج تام أول المدة	٣٠٠٠٠
مشتريات المواد	٣٥٠٠٠٠
مسموحات وخصومات على المشتريات	٦٠٠٠
مبيعات	١٢٠٠٠٠٠

**الفصل الرابع عشر : إستهكام الدورة المحاسبية  
وأعداد القوائم المالية فى المنشآت الصناعية**

مسموحات وخصومات على المبيعات	٢٢٠٠٠
تكاليف النقل للداخل	١٢٠٠٠
مصاريف النقل للخارج	٢٨٠٠٠
أجور عمال الإنتاج	١٩٨٠٠٠
إهلاك (٢٧٥ مصنع ٢٢٥ معارض)	٢٠٠٠٠
إضاءة وتدفئة ووقود	١٨٠٠
تأمين على المصنع (سنوى)	١٠٠٠
مواد غير مباشرة مستهلكة	٤٥٠٠
أجور غير مباشرة سنوية	٣٢٠٠
مكافآت ومرتبات بيعية	١٣٢٦٠٠
إعلانات دورية	٢٤٤٠٠
مكافآت ومرتبات إدارية	٧٢٨٠٠
خدمات إدارية مختلفة	٢٣٢٠٠
حساب جارى صاحب المشروع	٨٢٠٠٠
خسائر نتيجة لحريق اصاب إحدى الآلات	١٦٠٠٠
تبرعات	٣٠٠٠

فاذا علمت :

- ١- يبلغ رصيد مخازن المواد الأولية آخر المدة ١٢٣٠٠٠ جنيه والإنتاج تحت التشغيل ٧٣٢٠٠ جنيه، والإنتاج التام ٤٢٠٠٠ جنيه.
- ٢- تبلغ مستحقات الأجور المباشرة ٤٥٠٠ جنيه وغير المباشرة ٢١٠٠ جنيه.
- ٣- لم يتم تسديد إيجار الشهر الأخير لمباني الإدارة ويبلغ ١٢٠٠ جنيه.
- ٤- هناك فاتورة إضاءة عن الفترة الأخيرة من السنة لم تسدد قيمتها ٥٠٠ جنيه (٣٠٠ جنيه للمصنع، ٢٠٠ للمعارض).

المطلوب :

تصوير قائمة التكاليف وقائمة الدخل لهذه المنشأة عن سنة ١٩٩٩.



## الفصل الخامس عشر

في

### الميزانية العمومية

#### ١- مقدمة

إنتهينا حتى الآن من مناقشة إجراءات إستكمال الدورة المحاسبية في كل من المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية، وتنتهى هذه الدورة كما سبق أن ذكرنا بإعداد القوائم المالية وهى أساساً الحسابات الختامية والميزانية العمومية. وقد ناقشنا فى الفصول السابقة بالتفصيل الحسابات الختامية، وسيخصص هذا الفصل لمناقشة موضوع الميزانية العمومية، وذلك كمقدمة لمناقشة مشاكل الإفصاح عن مختلف العناصر التى تدرج فى تلك القائمة.

وسناقش فى هذا الفصل أشكال الميزانية العمومية وكيفية ترتيب عناصرها، وأهم العناصر التى ينبغى أن تفصح عنها الميزانية. كما سنعرض فى هذا الفصل لمدى دلالة الميزانية العمومية والحدود المفروضة على تلك الدلالة، كما سنوضح باختصار فى هذا الفصل تأثير المبادئ والافتراضات والمعتقدات المحاسبية التى سبق وأن عرضنا لها فى الفصول السابقة من هذا الكتاب على الميزانية العمومية، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

ويتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٩)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٣)، بعنوان عرض الأصول والالتزامات المتداولة، التفرقة بين الأصول والالتزامات المتداولة والأصول والالتزامات غير المتداولة. كما يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، العناصر التى يجب أن تشمل عليها القوائم المالية، ومنها الميزانية العمومية.

## ٢- أشكال الميزانية العمومية :

يوجد عدة طرق لعرض الميزانية العمومية، وليس من الممكن تفضيل أي منها على الآخر، وإنما ينبغي أن يكون الهدف بصفة عامة هو الوضوح والإفصاح التام عن جميع الحقائق المادية، وستعرض هنا الملامح الرئيسية لطريقتين من طرق عرض الميزانية العمومية.

### ٢-١- الميزانية العمومية فى شكل حساب:

يظهر الشكل التقليدى للميزانية العمومية فى صورة حساب يدرج فى الجانب الأيمن منه عناصر الأصول المختلفة، أما الجانب الأيسر فيشتمل على الالتزامات وحقوق الملكية.

وتنقسم الأصول أساساً إلى قسمين هما الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل، وقد تشتمل الميزانية على مجموعة أخرى من الأصول غير هاتين المجموعتين يطلق عليها إصطلاح الأصول الأخرى، ويدرج فيها عادة الأصول التى لاينطبق عليها أى من إصطلاح الأصول قصيرة الأجل أو الأصول طويلة الأجل. وفى بعض الميزانيات قد يظهر مجموعة من الأصول غير الملموسة أى الأصول التى تفتقد الكيان المادى الملموس.

ومن ناحية أخرى فإن جانب الخصوم من الميزانية العمومية يشتمل على ثلاثة مجموعات رئيسية هى الالتزامات قصيرة الأجل والالتزامات طويلة الأجل، وأخيراً حقوق الملكية.

وقد سبق أن بينا أن ترتيب الميزانية المستخدم حالياً فى الولايات المتحدة الأمريكية يبدأ بمجموعة الأصول قصيرة الأجل ثم يلى ذلك مجموعة الأصول طويلة الأجل ويليهما الأصول غير الملموسة. وفى داخل مجموعة الأصول قصيرة الأجل يتم ترتيب العناصر المختلفة لهذه الأصول وفقاً لمدى سهولة تحويلها إلى نقدية بسهولة أولاً ويلي ذلك الأصول الأقل سيولة، ووفقاً لهذا الترتيب ستظهر النقدية كأول عنصر من عناصر الأصول قصيرة الأجل، ويليهما الأصول التى يكون لها طبيعة النقدية مثال ذلك الإستثمارات المؤقتة، ويلي ذلك أوراق القبض



## الفصل الخامس عشر: فى الميزانية العمومية

ثم الأرصدة المستحقة على العملاء، وأخيراً البضاعة (خامات أو بضاعة تامة الصنع). وفى مجموعة الأصول طويلة الأجل يتم الترتيب على أساس معيار صعوبة التحويل إلى نقدية أى أن العناصر التى يكون من الصعب تحويلها إلى نقدية توضع أولاً ويليهها العناصر التى تقل درجة الصعوبة فى تحويلها إلى نقدية، وبناء على ذلك توضع الأراضى كأول عنصر فى هذه المجموعة يليها المباني، ثم الآلات ثم التركيبات والأثاث والسيارات. ويتم ترتيب الأصول غير الملموسة بنفس الأسلوب.

أما بالنسبة لترتيب الإلتزامات قصيرة الأجل فى الميزانية فيتم وفقاً لتواريخ إستحقاقها ووفقاً لأهميتها، بمعنى وضع العناصر التى يكون تاريخ إستحقاقها قريب أولاً، اللهم إلا إذا كان هناك عناصر مهمة فإنها توضع أولاً، أى أنه يتم التوفيق بين معيار تواريخ الإستحقاق ومعيار أهمية عنصر الإلتزامات. أما الإلتزامات طويلة الأجل فيتم ترتيبها وفقاً لتواريخ إستحقاقها. وبالنسبة لحقوق الملكية فيوضع رأس المال أولاً ويليه الأرباح المحجوزة، ثم توضع أرباح العام.

وقد سبق أن ذكرنا أن ترتيب الميزانية على الصورة السابقة يختلف عن الترتيب الذى يستخدمه بعض الكتاب العرب، والذى نجده فى بعض الميزانيات المنشورة. ويقوم الترتيب المستخدم فى العالم العربى على أساس البدء بمجموعة الأصول غير الملموسة ويليهها مجموعة الأصول طويلة الأجل وبعد ذلك توضع مجموعة الأصول قصيرة الأجل، ويتم الترتيب داخل كل مجموعة من هذه المجموعات وفقاً لمعيار صعوبة تحويل الأصول إلى نقدية. ويختلف ترتيب الخصوم الذى يستخدمه بعض الكتاب العرب عن الترتيب السابق حيث يبدأ هؤلاء الكتاب بحقوق الملكية ويليهها الإلتزامات طويلة الأجل ثم أخيراً تأتى مجموعة الأصول قصيرة الأجل.

وقد بينا فيما سبق أن الترتيب المستخدم بواسطة الكتاب العرب يركز على إظهار الموارد طويلة الأجل التى تعكس قدرة المشروع على تحقيق الربح أولاً، أى أن هذا الترتيب يركز على مفهوم الربحية، أما الترتيب السابق عرضه هنا فيركز على إظهار سيولة المشروع، وهى من الأمور الهامة التى تعد القوائم المالية من أجل الإفصاح عنها وقياسها نظراً لما يترتب على عدم توافرها من مشاكل بالنسبة للمشروع. وفى حقيقة الأمر فإن لكل من الترتيبين وجهاته وكلاهما

وتوفر ورقة العمل المعلومات اللازمة لإعداد الميزانية العمومية كما سبق أن ذكرنا، وتظهر الميزانية العمومية المنشأة الصالون الأحمر التجارية والتي عرضناها في الفصل الرابع من هذا الكتاب والخاص باستكمال الدورة المحاسبية في المنشآت التجارية في شكل حساب على الصورة التالية :

### الميزانية العمومية في

1999/12/23

(١) الإيرادات		(١) الأصول لصورة الاجل			
موردون	١١٠٠٠٠	نقدية	٩٦٠٠٠		
إيجارات غير مكتبة	٣٠٠٠	عملاء	٩١٠٠٠		
فوائد مستحقة	٣٠٠٠	تأمينات غير مستفدة	١٠٠٠٠		
مرتبات بجهة مستفدة	٣٠٠٠	مواد تعبئة وتغليف	٨٠٠٠		
قرض	٢٠٠٠٠	مخزون	٦٨٠٠٠		
(٢) حقوق الملكية		(٢) أصول طويلة الاجل			
رأس المال	٥٠٠٠٠٠	أراضى	٣٠٠٠٠٠	٢٧٣٠٠٠	
حساب جريز	٦٤٠٠٠	مباني	٢٠٠٠٠٠		
+ أرباح الم	٥٠٠٠٠	- مجمع إهلاك	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	
١١٤٠٠٠		أثاث	٥٠٠٠٠		
- مخزون	٥٠٠٠	- مجمع إهلاك	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٤٧٥٠٠٠
	١٠٩٠٠٠				
					٧٤٨٠٠٠

702

الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل، والعنصر الأخير الذى يظهر فى جانب الخصوم من الميزانية العمومية هو حقوق الملكية. وتمثل حقوق الملكية مقدار زيادة الأصول عن مجموع الإلتزامات (قصيرة الأجل وطويلة الأجل). وتتكون حقوق الملكية من المنشآت الفردية عادة من حساب رأس المال وحساب الأرباح المحجوزة (على أن تستبعد أى مسحوبات خلال العام من رصيد الأرباح المحجوزة) ويضاف إلى حقوق الملكية أيضا الربح المحقق خلال العام. ولكن ماهو معيار التفرقة بين الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل؟ إن المعيار الذى يطبق دائماً عند التفرقة بين الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل هو قابلية الإستثمار فى هذه الأصول للتحقق (التحول إلى نقدية) خلال دورة التشغيل للمنشأة أو خلال سنة أيهما أطول.

ويشير إصطلاح دورة التشغيل Operating cycle إلى تداول أو دورة العناصر المختلفة فى مجموعة الأصول قصيرة الأجل (التداول)، ففى أى مشروع يتم إستثمار النقدية فى سبيل الحصول على مواد ومهمات وعمالة وتكاليف صناعية غير مباشرة أخرى، وهذه العناصر ترتبط بالحصول على مخزون من البضاعة، وهذا المخزون يتحول بعد ذلك إما إلى نقدية أو عملاء، وأرصدة العملاء تتحقق بعد ذلك فى صورة نقدية. وتقاس دورة العمليات أو التشغيل للمنشأة بمتوسط طول الفترة من تاريخ الإستثمار فى المواد حتى تاريخ الحصول على النقدية فى نهاية تلك العملية وفى بعض المشروعات تكون هذه الدورة بمثابة أيام أو شهور، ولكن فى حالات أخرى حينما يمتد التشغيل لفترة طويلة فقد تمتد هذه الفترة إلى أطول من سنة. وبناء عليه فإن الفصل بين الأصول المتداولة أو الجارية والأصول غير المتداولة هو قابلية العنصر موضوع البحث للتحول إلى نقدية خلال دورة تشغيل واحدة أو خلال سنة أيهما أطول.

وتطبيقاً لهذا المعيار يدرج ضمن هذه المجموعة من الأصول العناصر التالية:

١- النقدية، بجميع أشكالها سواء كانت بخزينة المنشأة أو بالبنك أو بالطريق.

٢- الأرصدة التى لها طبيعة النقدية، مثال ذلك الإستثمارات التى تكون قابلة للتحويل إلى نقدية بسهولة وسرعة، وأى أموال يكون إستخدامها بواسطة إدارة المنشأة مقيداً بعقود أو إتفاقات رسمية تستبعد من الأصول قصيرة الأجل.

٣- أرصدة العملاء قصيرة الأجل وكذا أوراق القبض التى تستحق فى فترة قصيرة من الزمن.

٤- المخزون من المواد والمهمات والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، وتشتمل هذه المجموعة على بعض العناصر القابلة للبيع، وعناصر قابلة للتصنيع ثم البيع، وعناصر أخرى تستهلك فى عملية الإنتاج للحصول على سلع قابلة للبيع.

٥- المدفوعات المقدمة قصيرة الأجل مثال ذلك التأمينات قصيرة الأجل، والضرائب والإيجارات المدفوعة مقدماً لإستخدامها فى عمليات المشروع.

ويرتّب على إستخدام المعيار السابق فى التفرقة بين الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل فى الميزانية العمومية، أن العناصر التى لاتكون قابلة للتحقق (التحول إلى نقدية) خلال دورة التشغيل أو خلال سنة أيهما أطول تدرج ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل، وتتكون هذه المجموعة من الأصول أساساً من العناصر التالية :

١- الموارد الملموسة طويلة الأجل المستخدمة فى عمليات المشروع، وتعتبر الخصائص المميزة لهذه الأصول هى طبيعتها الملموسة وإستخدامها فى عمليات المشروع المنتجة. وبناء عليه فإن قطعة أرض غير مستخدمة فى عمليات المشروع لن تدرج فى هذه المجموعة ولكن تدرج فى مجموعة خاصة يطلق عليها الإستثمارات. وتشتمل الأصول طويلة الأجل على

جميع أنواع الآلات والتركيبات والأدوات والمباني والموارد الطبيعية القابلة للنفاذ كما تشتمل هذه المجموعة أيضا على المدفوعات طويلة الأجل لإستخدام الأصول (الإيجارات لمدد طويلة جداً وأى مدفوعات مقدمة مقابل حق إستخدام الأرض مثلاً) .

٢- الموارد غير الملموسة طويلة الأجل مثال ذلك شهرة المحل والعلامات التجارية وحقوق الإختراع، والخبرة والمعرفة المكتسبة من وراء نفقات البحوث والتطوير، وقد تفوق قيمة هذا النوع من الأصول بالنسبة للمنشأة قيمة الأصول الملموسة. ويتم الإعتراف بتلك الأصول، على الرغم من ذلك فى المحاسبة فى الحالات التى تتحمل فيها المنشأة نفقات فى سبيل الحصول عليها.

ويظهر فى الجانب الآخر من الميزانية العمومية عادة نوعين من الإلتزامات، هما الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل. وتعتبر مشكلة التمييز بين الإلتزامات المتداولة وغير المتداولة أقل صعوبة من المشكلة الخاصة بالأصول، ويمكن تعريف الإلتزامات المتداولة (قصيرة الأجل) بأنها الديون أو الإلتزامات التى يتطلب تصفيتها أو سدادها أو تسويتها إستخدام أصول متداولة، أو خلق إلتزام قصير الأجل آخر وتدرج ثلاثة مجموعات من الإلتزامات ضمن هذا التعريف :

أ - الإلتزامات الناجمة عن الحصول على بضائع وخدمات دخلت دورة التشغيل، وتشتمل هذه العناصر على أرصدة الموردين والأجور المستحقة وغيرها.

ب- الديون الأخرى التى تتطلب الدفع خلال دورة العمليات أو خلال سنة، مثل الأوراق التجارية قصيرة الأجل، والجزء المستحق خلال العام من الإلتزامات طويلة الأجل.

ج- المتحصلات المقدمة عن بضائع أو خدمات مستقبلية، ويطلق عليها

عادة إصطلاح الإيرادات المؤجلة، ولكنها بمثابة التزام يتطلب ضرورة إنهاء السلعة أو الخدمة وتسليمها، أورد المبالغ النقدية المدفوعة مقدماً.

وطبقاً لمعيار التفرقة بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل، فإن الإلتزامات طويلة الأجل هي تلك الإلتزامات التي لن تتطلب استخدام أصول قصيرة الأجل خلال السنة القادمة أو خلال دورة التشغيل العادية أيهما أطول، وهي أساساً الإلتزامات طويلة الأجل الناشئة عن إصدار سندات والقروض التي تحصل عليها المنشأة والتي يمتد تاريخ إستحقاقها لأكثر من سنة

## ٢-ب- الميزانية العمومية في شكل تقرير مالي

ويتفق إعداد الميزانية العمومية في شكل تقرير مالي مع نموذج قائمة المركز المالي الوارد في قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية البسيطة.

يطلق إصطلاح رأس المال العامل على الفرق بين الأصول قصيرة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل. ويعتبر رقم رأس المال العامل في غاية الأهمية بالنسبة للدائنين ومانحي الإئتمان ذلك لأنه يوضح مدى سيولة المنشأة في الفترة القصيرة، ويعكس مدى قدرة المنشأة على الوفاء بالإلتزاماتها الجارية وسدادا لإلتزاماتها عندما يحل تاريخ إستحقاقها. ويتطلب تحديد رأس المال العامل ضرورة التفرقة الصحيحة بين كل من الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل، وأيضاً التفرقة السليمة بين الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل، على نحو ما سبق أن بينا.

ولا يمكن أن نصل إلى رقم رأس المال العامل مباشرة من الميزانية العمومية المعدة على شكل حساب ذلك لأنها تظهر الأصول قصيرة الأجل في جانب والإلتزامات قصيرة الأجل في الجانب الآخر. وقد أدت الرغبة في إظهار رأس المال العامل في بند مستقل وبصورة مباشرة إلى عرض الميزانية العمومية في شكل تقرير مالي، ويوضح هذا التقرير أولاً الأصول قصيرة الأجل، مطروحاً

## الفصل الخامس عشر: فى الميزانية العمومية

منها الإلتزامات قصيرة الاجل بحيث تكون نتيجة الطرح هى رأس المال العامل .  
ويضاف إلى رأس المال العامل الأصول طويلة الأجل ، وسيكون الناتج هو  
إجمالى الأصول المستثمرة فى المشروع ، وي طرح من هذا المجموع الإلتزامات  
طويلة الأجل إن وجدت ، وبالتالي سيكون الباقي هو صافى الأصول التى  
تستثمر فيها حقوق الملكية .

وفى حالة إستخدام هذا الأسلوب فى عرض الميزانية العمومية التى سبق  
عرضها فى صورة حساب فى بداية هذا الفصل فإنها تظهر على الصورة التالية :

جنيه	جنيه	جنيه
		(١) أصول متعارلة (قصيرة الأجل) :
٩٦٠٠٠		تقديتة
٩١٠٠٠		عملاء
١٠٠٠٠		تأمينات غير مستنفذة
٨٠٠٠		مواد تصفية وتغليف
٦٨٠٠٠		مخزون
٣٧٣٠٠٠		مجموع الأصول قصيرة الأجل
		(٢) إلتزامات قصيرة الأجل
	١١٠٠٠٠	موردين
	٣٠٠٠	إيجارات غير مكتسبة
	٣٠٠٠	فوائد مستحقة
	٣٠٠٠	مديونيات بيئية مستحقة
	٢٠٠٠٠	قرض
١٣٩٠٠٠		مجموع الإلتزامات قصيرة الأجل
١٣٤٠٠٠		رأس المال العامل
		(٣) أصول طويلة الأجل :
	٣٠٠٠٠٠	أراضى
	٢٠٠٠٠٠	مباني
١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	- مجمع إهلاك مباني
	٥٠٠٠٠	أثاث
٤٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	- مجمع إهلاك أثاث
٦٠٩٠٠٠		إجمالى الأصول المستثمرة فى المشروع (بعمد)

ما قبله	٦٠٩٠٠٠	
يطرح التزامات طويلة الأجل	...	
مجموع الأصول التي تستثمر فيها	<u>٦٠٩٠٠٠</u>	
حقوق الملكية وهي :		
رأس المال	٥٠٠٠٠٠	
حساب جارى	٦٤٠٠٠	
+ أرباح العام	<u>٥٠٠٠٠</u>	
	١١٤٠٠٠	
- مسحوبات	<u>٥٠٠٠</u>	١٠٩٠٠٠
مجموع حقوق الملكية		<u>٦٠٩٠٠٠</u>

يتضح من هذه القائمة أنها تظهر بوضوح صافي الأصول التي تستثمر فيها حقوق الملكية، وعناصرها المختلفة، كما تظهر أيضاً حقوق الملكية المستثمرة في هذه الأصول الصافية، وتعتبر القائمة السابقة ترتيباً لمعادلة المحاسبة الرئيسية التي تأخذ شكل :

الأصول - الإلتزامات = حقوق الملكية.

وتعتبر الميزة الرئيسية للتقرير السابق هي إظهار صافي رأس المال العامل كمفردة مستقلة، وهي من البيانات التي ينبغي على القارئ تحديدها بنفسه إذا كانت الميزانية معروضة في شكل حساب. ولكن هذه الميزة تكون على حساب عدم إظهار مجموع الأصول في هذا التقرير والتي ينبغي أن يقوم القارئ بتحديدده إذا كان في حاجة إليه. وخلاصة القول فإنه لا يوجد أسس معينة يمكن على أساسها تفضيل أى طريقة للعرض على الأخرى فكلاهما له مزاياه وعيوبه، كما أن كلاهما يتمشى مع الأهداف الرئيسية الخاصة بالإعداد والتصوير السليم للقوائم المالية.



### ٣- معايير أو مستويات الإفصاح عن معلومات الميزانية

#### Standards of disclosure

ينبغى أن يكون الإفصاح عن مختلف عناصر الميزانية واضحاً ويشتمل على جميع الحقائق والمعلومات التى تساعد على زيادة منفعة الأرقام لقارئ الميزانية، ونورد فيما يلى بعض الإعتبارات التى ينبغى مراعاتها بصدد تصوير الميزانية :

يتناول المعيار الخامس المصرى رقم (١)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١)، بعنوان الإفصاح عن السياسات المحاسبية، الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة التى اتبعت عند إعداد وعرض القوائم المالية. كما يتناول المعيار الخامس المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، المعلومات التى تفصح عنها الميزانية العمومية. كذلك تتناول باقى المعايير المصرية والدولية الإفصاحات المرتبطة بكل عناصر الميزانية العمومية وباقى القوائم المالية.

#### ٣-١- أسماء الحسابات

قد يكون من الملائم عند كتابة أسماء الحسابات فى دفتر الأستاذ العام إختصار تلك الأسماء، على أساس أن العاملين فى مجال القيد والترحيل يعرفون محتويات الحساب وما ينبغى أن يرحل إليه. أما عند إعداد القوائم المالية، فينبغى دائماً أن نضع مستخدمى تلك القوائم فى الإعتبار، وهذا يتطلب ضرورة وصف العناصر المختلفة فيها وصفاً واضحاً كاملاً، فمثلاً قد يظهر حساب العملاء الظاهر فى دفتر الأستاذ العام باسم أرصدة مستحقة على العملاء فى الميزانية العمومية. وعموماً يمكن القول فى هذا المجال أنه فى حالة المفاضلة بين الإختصار والوضوح عند إعداد القوائم المالية، ينبغى أن يكون الوضوح هو العامل الحاسم فى هذا المجال.

### ٣-ب- أسس التقييم

من المفروض أن قارئ الميزانية المتخصص يكون ملماً بالمبادئ والافتراضات المحاسبية المتعلقة بتقييم الأصول والالتزامات، ويترتب عادة على تغيير الإجراءات المحاسبية في هذا المجال الحصول على قوائم مالية يكون من الصعب تفسيرها. إلا إذا كان هناك إشارة توضح تغيير الإجراءات المستخدمة في عملية التقييم، وتوضح الإجراءات المستخدمة. ومن معايير أو مستويات الإفصاح المقبولة في الميزانية ضرورة إيضاح أسس التقييم فيها إلا إذا كانت هذه الأسس واضحة (كما هو الحال بالنسبة للنقدية).

### ٣-ج- الملاحظات والإيضاحات

بدأ استخدام الملاحظات أو التعليقات الإيضاحية المرفقة بالقوائم المالية يزداد في الآونة الأخيرة، وذلك كوسيلة لإيضاح بعض الحقائق الهامة المتعلقة بعناصر معينة غير ظاهرة بطريقة سليمة في القوائم المالية. ولكن يجب أن يكون واضحاً أن هذا الإجراء لا ينبغي بحال من الأحوال أن يكون بديلاً عن التصوير السليم للميزانية أو التقييم السليم لعناصر الأصول والخصوم. وإذا استخدمت الملاحظات بطريقة سليمة لإستكمال المعلومات الظاهرة في القوائم المالية، فإنها لن تكون مفيدة فقط، بل وربما كانت الوسيلة الوحيدة لتوفير الإيضاح أو الشرح الخاص ببعض العناصر، أو توفير بعض المعلومات الخاصة بموقف معين يؤثر على المركز المالي للمنشأة.

### ٣-د- الجداول المرفقة

في بعض الحالات قد تتعارض الرغبة في إظهار بعض التفاصيل الخاصة بعناصر معينة مع ضرورة العرض المختصر للميزانية، في مثل هذه الحالات يمكن إظهار المفردة المعنية بصورة مختصرة أو مجمعة في الميزانية، وإيضاح تفاصيلها في كشوف مرفقة. فعلى سبيل المثال قد تظهر بضاعة آخر المدة

كرقم واحد فى الميزانية العمومية مع إظهار محتوياتها أو تفاصيلها كمواد أولية، إنتاج تحت التشغيل، وبضاعة تامة الصنع فى جدول مرفق بالميزانية. ويساعد هذا الإجراء بلا شك على توفير المعلومات فى صورة مختصرة لمن يرغب فى ذلك، أما المعلومات التفصيلية التى قد يحتاج إليها الدارسين والمحللين فتكون موجودة بالقوائم والكشوف المرفقة بالقوائم المالية.

#### ٤ - دلالة الميزانية العمومية والقيود المفروضة عليها

كانت الميزانية العمومية تعتبر فى وقت من الأوقات أهم القوائم الناتجة عن المحاسبة، ولكن إتضح بعد ذلك أن المقدرة الإيرادية للمشروع تعتبر من العوامل المتحكمة والمحددة لمركزه المالى، كما بدأ مستخدموا القوائم المالية يشعرون بالحدود المفروضة على قائمة المركز المالى، ونتيجة لذلك بدأت الميزانية العمومية تحتل مرتبة ثانوية بالنسبة لقائمة الدخل، ولا يعنى هذا بالضرورة أن الميزانية العمومية أصبحت عديمة الأهمية أو المنفعة. إن الميزانية العمومية، وخاصة عندما تشتمل على معلومات مقارنة فى تواريخ زمنية مختلفة، توفر معلومات كثيرة للدائنين، والمساهمين الحاليين والمحتملين وإدارة المشروع وأفراد الجمهور، ومن بين ما توضحه الميزانية من بيانات مدى ما يتوافر لدى المشروع من سيولة فى الفترة القصيرة، والإلتزامات التى ينبغى أن يواجهها المشروع فى المستقبل، ومصالح الدائنين وحقوق الملكية والإنجماهاات المختلفة لتطور تلك العناصر وما إذا كانت فى صالح المنشأة أم لا. وبناء عليه فانه يمكن القول أن قائمة المركز المالى تلقى كثيراً من الضوء على وضع المشروع ومركزه، ويضاف ذلك بطبيعة الحال إلى ماتوفره قوائم الدخل من ضوء على نتيجة أعمال المشروع.

ومن الناحية المثالية فإن قائمة الأصول والإلتزامات الظاهرة فى الميزانية تشتمل على جميع تلك العناصر، كما أنها ستوضح بالنسبة لكل منها قيمتها الإقتصادية الحالية، وبناء على ذلك فان نتيجة المقاصة بين الأصول والإلتزامات ستكون بمثابة القيمة الحقيقية لحقوق الملكية، أو قيمة مصالح

الملاك في الوحدة الاقتصادية، ولكن هذا لا يحدث أو غير قابل للتطبيق عملاً. إن القصور الرئيسى في الميزانية يرجع إلى عدم قدرة المحاسبين على قياس قيمة توليفة أو مجموعة الأصول التى تتكون منها الموارد الصافية المتاحة للمشروع أو التى يتكون منها المشروع. إن القيمة الحقيقية لأى توليفة أو مجموعة من صافى الأصول هى القيمة الحالية لتدفق الإيرادات المستقبلية التى ستحققها المنشأة لملاكها، ولاشك أنه إذا إستطعنا قياس صافى قيمة الأصول بهذه الطريقة فإن الميزانية ستمثل حينئذ مصدراً هاماً ومفيداً للمعلومات عن أى مشروع. كما أن تصوير الميزانية العمومية بالطريقة السابقة، سيزرب عليه إنتهاء دور بورصات الأوراق المالية فى الدول الرأسمالية، ذلك لأن الميزانية العمومية ستعبر عن القيمة الحقيقية لرأس المال، وليس من المتصور أن نجد مستثمر يكون على إستعداد لأن يدفع أكثر من تلك القيمة.

ونتيجة لعدم قدرة المحاسبين وغيرهم على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية بدقة كافية تسمح بتطبيق الأسلوب السابق فى إعداد الميزانية، ف يتم إعدادها بإستخدام أسس وأساليب مختلفة عن الأسلوب السابق. فمثلاً نجد أنه من الضرورى إستخدام طرق غير مباشرة للتقييم للوصول إلى قيمة بعض الأصول والإلتزامات فى الميزانية العمومية، وبالإضافة إلى ذلك فإنه ليس من المستطاع تمييز وتقييم كثير من العوامل التى تؤثر بشكل كبير على المشروع فى أى لحظة، مثال ذلك نوعية وخبرة الإدارة والعاملين بها، ومركز المنشأة فى السوق وسمعة منتجاتها، وإحتمالات النمو فيها نتيجة لطبيعة عملياتها وتنوعها، فجميع هذه العوامل غير الملموسة تؤثر بلاشك على مركز المشروع المالى فى أى لحظة من اللحظات، وجميعها لا يتم إثباته والتقرير عنه بطريقة مباشرة، وبالتالي لا تفصح عنها الميزانية العمومية.

وجدير بالذكر أن معظم القرارات الإدارية والإستثمارية تعتمد على تقدير الأحداث المستقبلية، ولكن كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالى هى بمثابة قوائم تاريخية، تكون مقيدة لأنها تعطى مؤشرات أو أبعاد تفيد فى إعداد التقديرات عن المستقبل. ويرى كثير من المراقبين فى الآونة الأخيرة، وخاصة

في مجال مناقشة أفضل الإجراءات المحاسبية، أنه طالما أن الميزانية العمومية لا تعكس أو لا تظهر القيمة Value، لهذا ليس من الضروري الإهتمام بالأرقام التي تظهر فيها. ولكن هذا الرأي ينقصه الدقة، ذلك لأن القول أنه يمكن إعداد قائمة دخل جيدة ولها دلالة واضحة دون أن يكون هناك قائمة مركز مالي جيدة وذات دلالة واضحة، يعنى عدم فهم العلاقة بين هاتين القائمتين. إن قوائم المركز المالي تعتبر حلقات إتصال رئيسية بين سلسلة قوائم الدخل؛ وتتحدد قوة هذه السلسلة، بطبيعة الحال، بقوة أضعف الحلقات فيها، وبالتالي فإن أى ضعف أو عدم وضوح فى قوائم المركز المالي ينعكس على قوائم الدخل. وبناء على ذلك فإنه من المتطلبات الرئيسية لإعداد معلومات سليمة متجانسة عن الربح ضرورة وجود بعض الافتراضات التي تحكم القيم المختلفة التي تظهر بالميزانية، والتي يتم تطبيقها أو إفتراضها بطريقة متجانسة مع الزمن. أما النظر إلى الميزانية على أنها قائمة تحتوى على الأرصدة المتبقية التي لم ترحل إلى قوائم الدخل فيترتب عليه عدم ملائمة تلك القائمة حتى لخدمة وظيفتها المحددة.

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

### على الفصل الخامس عشر

#### أولاً : أسئلة نظرية

- ١- وضع أهم ملامح الأشكال الرئيسية للميزانية العمومية، وبين مزايا وعيوب كل منها.
- ٢- فرق بين الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل، ووضح معيار التفرقة بين كل من الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل.
- ٣- يمسك ترتيب عناصر الميزانية إما بالتركيز على عامل الربحية أو عامل السيولة - أشرح هذه العبارة.
- ٤- إشرح معايير الإفصاح فى الميزانية العمومية.
- ٥- يكون للميزانية العمومية دلالة كاملة، إشرح هذه العبارة
- ٦- وضع بالتفصيل أهم القيود المفروضة على دلالة الميزانية العمومية، وبين أهم أسبابها.
- ٧- إشرح مدى تأثير المبادئ والافتراضات المحاسبية على دلالة الميزانية العمومية.
- ٨- ماهو المقصود برأس المال العامل وماهى العوامل المؤثرة عليه.
- ٩- اشرح كيف تظهر الأصول فى الميزانية العمومية، وكيف يتم الإفصاح عن الإلتزامات وحقوق الملكية.
- ١٠- أذكر خمسة أنواع من الأصول قصيرة الأجل وخمسة أنواع من الأصول طويلة الأجل.
- ١١- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :  
- يكون إعداد الميزانية فى صورة حساب أكثر قبولاً عن إعدادها فى شكل تقرير مالى.  
- يمكن ترتيب الأصول والخصوم فى الميزانية بصورة تعكس كل من الربحية والسيولة.

- تظهر الأصول قصيرة الأجل فى الميزانية العمومية بقيمة تقترب من قيمتها الجارية أو الحالية.
- تظهر الإلتزامات قصيرة الأجل فى الميزانية العمومية بقيمتها الحالية.
- لا يؤثر افتراض استمرار المشروع إطلاقاً على قائمة المركز المالى.
- يؤثر افتراض الوحدة المحاسبية على قائمة المركز المالى، أما افتراض القياس النقدى فهو عديم التأثير على تلك القوائم.
- لا ينبى الإفصاح عن الحوادث الهامة طالما أنها حدثت بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل نشرها.
- الإلتزامات الجارية هى تلك الإلتزامات التى قد تتطلب أو لا تتطلب أصول قصيرة الأجل لتسويتها.
- الأصول قصيرة الأجل هى تلك الأصول التى ستحول إلى نقدية خلال سنة أو أقل.
- الميزانية العمومية المعدة فى شكل تقرير مالى تمشى بشكل أكبر مع مستويات ومعايير الإفصاح عن الميزانية المعدة على صورة حساب.

ثانياً: تطبيقات عملية

التطبيق الأول:

فيما يلى الأرصدة التى ظهرت فى دفاتره منشأة الكمال التجارية فى

١٩٩٩/١٢/٣١

مكتب	له	أسم الحساب
١٠٠٠٠٠		تقليدية
٣٠٠٠٠		أوراق قبض
١٢٠٠٠٠		عملاء
	١٦٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
٦٠٠٠		تأمين مقدم
٢٠٠٠٠		مخزون ١٩٩٤/١/١
٣٠٠٠٠٠		أرضى
١٠٠٠٠٠		مباني المعارض
	٢٥٠٠٠	مخصص إهلاك مباني
٨٠٠٠٠		تركيبات بالمعارض
	١٦٠٠٠	مخصص إهلاك تركييات معارض
١٥٠٠٠		حملة إعلانية
	٧٠٠٠٠	أوراق دفع
	١٣٠٠٠٠	موردون
	٥٠٠٠٠	قرض
	٢٥٠٠٠٠	رأس المال
	٥٤٠٠٠	أرباح مسجوزة
٢٠٠٠٠		المسحوبات
	٩٥٠٠٠٠	مبيعات
٥٠٠٠٠		مردودات مبيعات
	٣٠٠٠٠	إيرادات متنوعة
٤٢٠٠٠٠٠		مشتريات
	٢٠٠٠٠	مردودات ومسموحات مشتريات
	٣٠٠٠٠	خصم نقدي مكتسب
٦٠٠٠٠٠		مبيعات عمال البيع
٤٠٠٠٠٠		مبيعات إدارية
٥٠٠٠٠٠		مصاريف إدارية متنوعة
٢٠٠٠٠٠		مصاريف بريد وتليفون
٣٠٠٠٠٠		مصاريف عمومية متنوعة
١٦٤١٠٠٠	١٦٤١٠٠٠	



## الفصل الخامس عشر: فى الميزانية العمومية

فإذا علمت :

- ١- تبلغ تكلفة البضاعة الموجودة فى آخر المدة ٧٠٠٠٠ جنيه.
  - ٢- تمثل التأمينات المقدمة بوليصة تأمين ضد الحريق على معارض الشركة لمدة سنة عقدتها المنشأة فى ١٩٩٩/٧/١.
  - ٣- قامت المنشأة بحملة إعلانية فى بداية سنة ١٩٩٩، ومن المتوقع أن يستمر تأثير تلك الحملة لمدة ثلاثة سنوات.
  - ٤- يبلغ إهلاك المباني ٢٥ وإهلاك التركيبات ٢١٠
  - ٥- هناك مرتبات بيعية مستحقة فى نهاية السنة المالية قدرها ١٠٠٠٠ جنيه.
  - ٦- حصلت المنشأة على القرض فى ١٩٩٩/١٠/١ بسعر الفائدة قدره ١٢٪ لمدة سنة على أن تسدد الفائدة على هذا القرض فى نهاية السنة المالية.
- المطلوب
- إجراء قيود التسوية اللازمة وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى صورة تقارير مالية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.
- التطبيق الثانى :
- فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر إحدى شركات صيانة السيارات فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

منه	له	أسم الحساب
جنيه	جنيه	
٦٥٠٠		نقدية بالبنندوق
١٦٠٠٠		عملاء
	٢٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
١٠٠٠		تأمين مقدم
٣٠٠٠٠		قطع غيار ومهمات
٢٠٠٠٠		أراضى
٦٠٠٠٠		مباني الورشة
٩٠٠٠٠		آلات وتركيبات
	٣٠٠٠٠	مخصص إهلاك آلات وتركيبات
	١١٥٠٠	موردون
	٣٠٠٠٠	قرض برهن المباني
	٨٠٠٠٠	رأس المال
	١٣٤٠٠	أرباح مسجوزة
	١١٠٠٠٠	مبيعات قطع غيار ومهمات
	٢٠٠٠	إيرادات متنوعة
٦٠٠٠		مرتبات وأجور إدارية
٢٢٠٠٠		مرتبات وأجور عمال الصيانة
٥٠٠٠		مصاريف صيانة المباني والتركيبات
٩٠٠٠		مصاريف إدارية
٦٠٠٠		إضاءة ووقود وقوى محرقة
٢٥٠٠		تكاليف غير مباشرة مختلفة
٩٠٠		فائدة على الرهن
٤٠٠٠		ضرائب عقارية
٢٧٨٩٠٠		
٢٧٨٩٠٠		

فاذا علمت :

- ١- تبلغ الديون المحتمل عدم تحصيلها نتيجة لفحص حسابات العملاء ١٢٠٠ جنيه.
- ٢- يقدر التأمين غير المستنفذ بمبلغ ٤٠٠ جنيه.
- ٣- تبلغ قيمة قطع الغيار والمهمات الموجودة فى نهاية السنة المالية ١٠٠٠ جنيه.
- ٤- تستهلك المباني بمعدل ٢٢ سنوياً والآلات والتركيبات بمعدل ١٠ سنوياً.

٥- تقدر الأجور المستحقة في نهاية المدة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه منها ١٠٠٠ جنيه مرتبات وأجور إدارية، ٥٠٠ جنيه مرتبات وأجور عمال الصيانة، ٣٠٠ جنيه أجور غير مباشرة أخرى.

٦- تبلغ فائدة القرض المستحقة حتى تاريخ الميزانية ٩٠٠ جنيه.

المطلوب : إعداد قيود التسوية وتصوير قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في ١٩٩٩/١٢/٣١.

التطبيق الثالث:

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في دفاتر منشأة الياسمين في ١٩٩٩/١٢/٣١.

١٠٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٣٠٠٠٠ جنيه مخصص إهلاك مبانى، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أراضي، ٨٠٠٠٠٠ جنيه آلات، ١٢٠٠٠٠ جنيه مخصص إهلاك آلات، ١٠٠٠٠٠ جنيه مخزون مواد ومهمات، ٨٠٠٠٠ جنيه مخزون إنتاج تحت التشغيل، ٣٠٠٠٠ جنيه مخزون إنتاج تام، ٥٠٠٠٠ جنيه حملة إعلانية، ٨٠٠٠٠ جنيه تكاليف إصلاحات جوهريّة بالمبانى، ٣٠٠٠٠ جنيه مصروفات مقدمة، ٤٠٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ٢٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٤٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون مشكوك فيها، ٧٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض (يوجد ٢٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض مخصومة) ٨٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٢٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه أرباح محجوزة، ١٥٠٠٠٠ جنيه مورودون، ٥٠٠٠٠ جنيه ضرائب مستحقة، ١٠٠٠٠ جنيه فوائد مستحقة، ٤٠٠٠٠ جنيه إيرادات محصلة مقدماً، ٢٠٠٠٠٠ جنيه قروض طويلة الأجل، ٤٠٠٠٠٠ جنيه أقساط شراء الآلات يستحق منها خلال العام التالى ٨٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تحديد رأس المال العامل لهذه المنشأة.

التطبيق الرابع:

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت في دفاتر منشأة الياسمين التجارية في ١٩٩٩/١٢/٣١ بعد إجراء التسويات الجردية :

٥٠٠٠٠٠ جنيه أراضي، ٢٠٠٠٠٠ جنيه مباني، ٢٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة،  
 ٣٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٥٠٠٠٠٠ جنيه مخصص الديون المشكوك فيها،  
 ٣٠٠٠٠٠ جنيه تركيبات معارض، ١٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ١٠٠٠٠٠ جنيه  
 أثاث، ١٥٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ٥٠٠٠ جنيه مصروفات مدفوعة  
 مقدماً، ٦٠٠٠٠ جنيه رأس المال، ٣٠٠٠٠٠ جنيه حساب جارى دائن صاحب  
 المنشأة، ٢٠٠٠٠٠ جنيه موردين، ١٠٥٠٠٠ جنيه أوراق دفع، ١٥٠٠٠٠ جنيه  
 أرباح محجوزة ٦٠٠٠٠ جنيه مصروفات مستحقة، ٥٠٠٠ جنيه إيرادات محصلة  
 مقدماً، أرباح العام ؟؟

المطلوب : إعداد الميزانية العمومية فى صورة مقبولة.

#### التطبيق الخامس

فيما يلى البيانات المتعلقة بأصول وخصوم منشأة الزهور التجارية بعد تصوير  
 الحسابات الختامية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

٥٠٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٧٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ٢٠٠٠٠٠ جنيه عملاء،  
 ٢٠٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون مشكوك فيها، ٢٠٠٠٠٠ جنيه مهمات مكتبية،  
 ٣٠٠٠٠٠ جنيه تأمين مقدم، ٢٥٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ٢٠٠٠٠٠  
 جنيه مستحقات، ٣٠٠٠٠ جنيه مباني، ٥٠٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك مباني،  
 ١٢٠٠٠٠ جنيه أثاث، ٢٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك أثاث، ٧٠٠٠٠٠ جنيه رأس  
 المال، ٢٥٠٠٠٠ جنيه حساب جارى صاحب المنشأة، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أرباح العام،  
 ١٥٠٠٠٠ جنيه مسحوبات.

المطلوب :

تصوير الميزانية العمومية فى شكل تقرير مالى يوضح صافى رأس المال العامل  
 ومجموع الأصول التى تستثمر فيها حقوق الملكية.

#### التطبيق السادس:

فيما يلى الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة الخاص بمنشأة ياسر التجارية  
 فى ١٩٩٩/١٢/٣١ بعد إعداد الحسابات الختامية :

١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه أراضي، ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه مباني، ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة،

٦٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مخصص الديون المشكوك فيها،  
٦٠٠٠٠٠ جنيه تركيبات معارض، ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه  
أثاث، ٣٠٠٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ١٠٠٠٠٠ جنيه مصروفات مدفوعة  
مقدماً، ١٢٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال، ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه حساب جارى دائن  
صاحب المنشأة، ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه موردين، ٢١٠٠٠٠٠ جنيه أوراق دفع، ٣٠٠٠٠٠٠  
جنيه أرباح محجوزة، ١٢٠٠٠٠٠ جنيه مصروفات مستحقة، ١٠٠٠٠٠ جنيه إيرادات  
محصلة مقدماً، أرباح العام ؟؟  
المطلوب : إعداد الميزانية العمومية لهذه المنشأة في صورة مقبولة.



الباب السادس  
المشاكل المحاسبية المتعلقة بالتحقق من  
الأصول والخصوم والإفصاح عنها  
مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية





## الباب السادس

### المشاكل المحاسبية المتعلقة بالتحقق من

### الأصول والخصوم والإفصاح عنها

### مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

#### مقدمة:

إنتهينا حتى الآن من معالجة جميع العمليات التي تقوم بها مختلف أنواع المنشآت من الناحية المحاسبية، وعرضنا لإستكمال الدورة المحاسبية واعداد القوائم المالية فى هذه الأنواع المختلفة من المنشآت. وتنتهى هذه الخطوات عادة بالوصول إلى قائمة الدخل وقائمة المركز المالى (الميزانية العمومية). وتفصح الميزانية العمومية عن أصول المشروع والتزاماته وحقوق الملكية فيه. ويتعلق بالإفصاح عن هذه العناصر فى الميزانية العمومية عدة مشاكل هى أساسا مشاكل متعلقة بالتحقق من وجود هذه العناصر ومن تقييمها حتى تظهر بالميزانية العمومية بالقيمة الصحيحة لها.

ويختص هذا الباب بمشاكل الإفصاح عن مختلف عناصر الميزانية، وسنعرض فيه لمشاكل التحقق والتسويات الجردية الخاصة بالأصول قصيرة الأجل وهى أساساً النقدية، وما يتصل بها من مشاكل متعلقة بالتحقق والمطابقة بين الأرصدة الدفترية والأرصدة فى دفاتر البنك. وبعد ذلك سنناقش مشاكل التحقق وتقييم أرصدة المدينين سواء كانت فى صورة أرصدة مستحقة على العملاء أو أوراق قبض، وأخيرا نعرض لمشاكل التحقق والإفصاح عن مختلف عناصر المخزون من البضاعة.

وبعد معالجة مشاكل التحقق والإفصاح عن الأصول قصيرة الاجل ننقل إلى معالجة مشاكل الجرد والتسويات المتعلقة بالأصول طويلة الأجل وما

---

يرتبط بذلك من مشاكل الأهلاك والأرباح والخسائر الرأسمالية ومعالجة تكاليف الإصلاح والصيانة. وستتناول في هذا الباب أيضا مشاكل التحقق من الإلتزامات وحقوق الملكية بصورة مختصرة. وسينقسم هذا الباب إلى ثلاثة فصول من الفصل السادس عشر وحتى الفصل الثامن عشر ويعالج كل فصل منها موضوعا من تلك الموضوعات، حيث يختص الفصل السادس عشر بموضوع الأصول قصيرة الأجل، أما الفصل السابع عشر فيختص بمناقشة مشاكل الأصول طويلة الأجل، ويختص الفصل الثامن عشر بالتعرض لموضوع الإلتزامات وحقوق الملكية، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل في الصفحات التالية

## الفصل السادس عشر

في

### مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل

١ - مقدمة:

يختص هذا الفصل بمناقشة مشاكل التحقق والتسويات الخاصة بالأصول قصيرة الأجل، وهي بصفة عامة الأصول النقدية والأصول التي ستتحول إلى نقدية خلال الفترة القصيرة (السنة المالية التالية). مثال ذلك النقدية وأرصدة العملاء وأوراق القبض والخزونات من العناصر المختلفة. وتشير هذه الأصول مشاكل معينة خاصة في مجال التحقق من الوجود المادي لها في نهاية الفترة المالية، وأيضاً تقييمهما التقييم السليم لما لذلك من أثر كبير على القوائم المالية.

- ووفقاً للمعيار الخامس المصنوع رقم (٩)، والمناظر للمعيار الدولي رقم (١٣)، بعنوان عرض الأصول والالتزامات المتداولة، يجب أن تدرج البنود الآتية ضمن ما يدرج في الأصول المتداولة:
- (أ) أرصدة النقدية تحتفظ بها في المنشأة ولدى البنوك والمصارف لمواجهة متطلبات عمليات التشغيل الجاري.
  - (ب) الأوراق المالية التي ليس القصد من حيازتها الأبقاء عليها والتي تتميز بقابليتها للبيع القوي.
  - (ج) الأرصدة المستحقة على العملاء والمدينون المتوعدون والتي من المتوقع تحصيلها خلال سنة من تاريخ الميزانية.
  - (د) الخزونات.
  - (هـ) مدفوعات مقدمة لشراء أصول متداولة.
  - (و) مبرورات مدفوعة مقدماً متوقع استخدامها خلال سنة من تاريخ الميزانية.

وستناقش بإختصار تلك المشاكل فى هذا الفصل وذلك على النحو الوارد فى الصفحات التالية.

## ٢- النقدية:

يستخدم إصطلاح النقدية بصفة عامة فى المحاسبة للدلالة على العملات الورقية والمعدنية والشيكات وأوامر الدفع والأموال الموجودة بالبنوك. ويتم التفرقة فى حسابات المنشأة بين النقدية الموجودة بصندوق المنشأة وبين النقدية بالبنوك، ذلك لأن هذه التفرقة هامة عند تصوير الميزانية العمومية.

وتعتبر النقدية من الأصول المتداولة أو الجارية بل انها تمثل أكثر الأصول سيولة، ولهذا فانه للحكم على ما اذا كان أصل معين يدرج ضمن مجموعة الأصول قصيرة الأجل أم لا، فإنه ينظر إلى طول الفترة اللازمة لتحويل ذلك الأصل إلى نقدية، ولهذا دائماً ما يقال أن الأصول المتداولة هى تلك الأصول التى يمكن تحويلها إلى نقدية بسرعة أى فى خلال الفترة المالية التالية، ومن الطبيعى أن تكون النقدية على قمة هذا النوع من الأصول لأنها أكثر الأصول سيولة. ونتيجة للعامل السابق فإنه إذا كان للمنشأة حساب بأحد البنوك لايمكن إستخدامه فى الأغراض العادية للمشروع (حساب مخصص لأغراض خاصة) فان هذا الحساب ينبغى أن يظهر بوضوح فى الميزانية فى بند مستقل ويجب أن يوصف بطريقة سليمة. وعموماً فان حسابات الودائع الخاصة أو التى يكون السحب منها مقيداً لاتعتبر من الأصول المتداولة (قصيرة الأجل).

## ٢-١- الرقابة الداخلية والنقدية:

تعتبر النقدية أكثر عرضة للإختلاس أو الضياع من غيرها من أصول المشروع، وبالإضافة إلى ذلك فان معظم عمليات المشروع تتطوى على دفع أو إستلام نقدية، ولهذا فان تحقيق الرقابة الداخلية على النقدية يعتبر فى غاية الأهمية بالنسبة للمشروع والملاك والعاملين. فالملاك من ناحية يرغبون فى

الحفاظة على أصول المشروع، كما أن العاملين يهمهم احكام الرقابة حتى لا يكون أحدهم موضع شك عن ضياع بعض النقود. وتحقق الرقابة الداخلية على النقدية عن طريق إيداع جميع المتحصلات النقدية بالبنك وإجراء جميع المدفوعات بواسطة الشيكات عن طريق البنك، معنى ذلك أن أى مبلغ تحصل عليه المنشأة يودع بالبنك دون أن يستخدم فى القيام ببعض المدفوعات، وذلك لان المدفوعات ستنتم بشيكات كما سبق أن ذكرنا. ويساعد هذا على أن يكون هناك سجلان للنقدية سجل تحتفظ به المنشأة وسجل يحتفظ به البنك، وفى نهاية كل شهر ينبغي أن تتم المقارنة بين السجل الداخلى للنقدية والسجل الذى يحتفظ به البنك، وتساعد هذه المقارنة بدرجة كبيرة على التحقق من دقة الرصيد النقدى.

ونعرض فيما يلى المبادئ العامة التى ينبغي إتباعها عند تصميم نظام الرقابة للداخلية للمتحصلات النقدية.

١- يجب فصل وظيفة إستلام النقدية عن وظيفة صرف النقدية، أى أن نفس الشخص لاينبغى أن يكون مسئولاً عن عمليات التحصيل والصرف.

٢- يجب أن يكون هناك تسجيلاً فورياً للنقدية بمجرد استلامها.

٣- يجب فصل عمليات الإحتفاظ بالنقدية وتداولها عن عملية الإحتفاظ بالسجلات المتعلقة بها.

٤- يجب إيداع جميع المتحصلات النقدية يوميا كما هى بالبنك.

أما فيما يتعلق بالمدفوعات النقدية فإن المبادئ التى ينبغي إتباعها لتحقيق الرقابة الداخلية هى :

١- جميع المدفوعات يجب أن تكون بشيكات وليس عن طريق المتحصلات النقدية كما سبق أن ذكرنا، ولاشك أن هذا المبدأ يساعد على التسجيل المزدوج للعمليات، ويتطلب إتفاق شخصين أو أكثر للقيام بعمل معين وبالتالي يقلل من احتمالات ضياع النقدية أو اختلاسها.

٢- يجب أن يكون للشيكات أرقاماً متسلسلة وأن يكون هناك معالجة سليمة للشيكات غير الصالحة للإستخدام، وذلك عن طريق التأشير عليها بما تفيد أنها غير صالحة للإستخدام، ووضعها في مكانها المتسلسل وذلك حتى يكون هناك تتبع لجميع الشيكات الخاصة بالمنشأة.

٣- ينبغي أن يتم التوقيع على الشيكات بواسطة المسؤولين بالمنشأة بعد التحقق من وجود مستندات الصرف مثل القوائم أو غيرها من المستندات التي تثبت سلامة العملية المحرر عنها الشيك، كما ينبغي أن يكون التوقيع على الشيكات من سلطة شخص أو أشخاص ليس لهم حق إعتداد صرف القوائم أو المطالبات، كما يجب أن تكون التوقيعات على الشيكات هي نفس التوقيعات التي يحتفظ بها البنك وذلك حتى لا يتعرض الشيك للرفض.

٤- يجب أن يوقع الشيك من شخصين على الأقل، ويعتبر هذا المبدأ تطبيقاً لمبدأ تقسيم المسؤولية السابق عرضه، وذلك حتى يقل احتمال التلاعب، ذلك لأنه يتطلب إتفاق أكثر من شخص في هذه الحالة.

٥- بعد التوقيع على الشيكات ينبغي أن يتم التأشير على المستندات بما يفيد صرف قيمتها، ذلك لمنع تقديمها مرة أخرى.

#### ٢-ب- العجز أو الزيادة في الرصيد النقدي:

تمثل النقدية المحصلة في يوم معين مبيعات نفس اليوم أو متحصلات من عملاء أو أى إيرادات أخرى، ويتم إثبات تلك المتحصلات عادة عن طريق جعل حساب النقدية مدينأ وحساب المبيعات دائناً أو حساب العملاء أو الإيرادات على نحو ما سبق أن بينا، ولكن يترتب على وجود العجز في النقدية أن المبلغ الذى سيجعل به حساب النقدية مدينأ سيقبل بمقدار هذا العجز، فبفرض أن المتحصلات النقدية عن يوم ١١/٥ / ١٩٩٩ هى ٧٠٠ جنيه ولكن المبلغ الموجود فعلاً في حيازة المحصل أو أمين الخزينة هو ٦٩٠ جنيه فقط.

**الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة  
بالأصول قصيرة الأجل**

في هذه الحالة يتم إثبات المتحصلات على الصورة التالية :

٩٩/١١/٥	من مذكورين			
	حـ/ النقدية بالخزينة أو الصندوق*			٦٩٠
	حـ/ العجز أو الزيادة في الخزينة			١٠
	إلى حـ/ المبيعات (أو الإيرادات أو العملاء)	٧٠٠		
	إثبات المبيعات النقدية المحصلة بتاريخ اليوم وإثبات عجز الخزينة في ذلك اليوم.			

ومن الطبيعي أن القيد السابق يمكن أن يعد على مرحلتين :

أ - أن يتم إثبات المبلغ الذي ينبغي تحصيله بالكامل بجعل حساب  
النقدية بالخزينة أو بالبنك مدينًا وحساب المبيعات دائنًا.

ب- يثبت العجز بعد ذلك بجعل حساب العجز في الخزينة مدينًا  
وحساب النقدية بالخزينة أو بالبنك دائنًا.

ويؤدي إستخدام أى من هاتين الطريقتين إلى نفس النتيجة وهى تخفيض  
الرصيد الدفترى للنقدية بالخزينة ليتطابق مع الرصيد الفعلى الموجود لدى أمين  
الصندوق.

ويفرض أن المتحصلات من المبيعات في يوم ١٩٩٩/١١/٦ كانت  
٨٠٠ جنيه، ولكن بمراجعة النقدية الموجودة لدى أمين الصندوق أضح أن  
الرصيد الفعلى هو ٨٣٠ جنيه، فإن هذه العملية تعالج على الصورة التالية :

\* يلاحظ أنه اذا كانت المنشأة ستدفع المتحصلات النقدية فوراً في البنك فإن هذا الطرف سيكون  
من حـ/ نقدية بالبنك، وينطبق هذا التالىق بطبيعة الحال على جميع عمليات الزيادة والنقص في  
الخزينة.

٨٣٠		من حـ/ النقدية بالخزينة أو الصندوق إلى مذكورين حـ/ المبيعات حـ/ العجز والزيادة في الخزينة إثبات مبيعات اليوم وكذا الزيادة في رصيد النقدية.	٩٩/١١/٦
٨٠٠			
٣٠			

من الطبيعي أن القيد السابق يمكن أن يكون في شكل قيدين مستقلين  
على الصورة التالية :

٨٠٠		من حـ/ النقدية بالخزينة أو الصندوق إلى حـ/ المبيعات إثبات مبيعات اليوم.	٩٩/١١/٦
٣٠		من حـ/ النقدية بالخزينة إلى حـ/ العجز والزيادة في الخزينة إثبات الزيادة في الرصيد النقدي بتاريخ اليوم.	

واضح مما سبق أن حساب العجز أو الزيادة في الرصيد النقدي يظهر فيه  
الفروق الموجودة في الرصيد النقدي سواء كانت بالزيادة أو بالنقص ، فانه يجعل  
مدينياً بالعجز النقدي ودائناً بالزيادة، وتظل هذه المبالغ تتراكم طوال الفترة المالية،  
فاذا كان رصيد هذا الحساب في نهاية الفترة مدينياً معنى ذلك أن العجز  
السئوى زاد عن مجموع الزيادة السنوية، ويعتبر الرصيد في هذه الحالة أحد  
حسابات المصروفات العمومية ويظهر ضمن المصروفات في حساب الأرباح  
والخسائر. أما إذا كان رصيد هذا الحساب دائناً فانه يظهر ضمن بند الإيرادات  
المتنوعة في حساب الأرباح والخسائر.

وفي بعض الحالات قد ترى المنشأة تحميل الصراف بقيمة العجز في  
الخزينة وفي هذه الحالة لن يعتبر العجز من حسابات المصروفات في حساب  
الأرباح والخسائر، كما قد ترى المنشأة منح الصراف سلفة لتغطية هذا العجز،  
وفي مثل هذه الحالات تظهر السلفة في حسابات المنشأة، ولكننا نرى عدم  
التعرض لهذه التفاصيل المحاسبية في هذه المرحلة البدائية من الدراسة.



### ٣- الحساب الجارى بالبنك

سبق أن ذكرنا أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يتطلب ضرورة إجراء المدفوعات الهامة بشيكات، ولهذا تجد المنشآت أنه من الضروري فتح حساب جارى أو أكثر لدى البنوك. وعند فتح الحساب الجارى بالبنك ينبغي تقديم طلب بذلك إلى إدارة البنك ثم التوقيع على بطاقة يحتفظ بها البنك حتى يمكن مطابقة التوقيعات على الشيكات على التوقيعات الموجودة على تلك البطاقة، وفي حالة إختلاف التوقيع الموجود على الشيكات عن التوقيع الذى يحتفظ به البنك فإن البنك يتوقف عن دفع قيمة الشيك حتى يتصل بالساحب.

وعند إيداع نقدية بالحساب الجارى بالبنك يقوم المودع باستيفاء قسيمة إيداع يوضح بها تفاصيل المبلغ المودع والحساب المودعة فيه تلك النقدية، وتعد تلك القسيمة من أصل وصورة. وبعد أن يتسلم صراف البنك النقدية من المودع يعطيه صورة قسيمة الإيداع موقعا عليها منه بما يفيد إستلامه للمبلغ المودع. وإذا تم إيداع جميع المتحصلات النقدية يوميا بالبنك فسيكون هناك قسائم إيداع تمثل جميع المبالغ اليومية المحصلة والمودعة فى اليوم التالى بالبنك، أما فيما يتعلق بالشيكات المودعة بالبنك فستظهر فى مفردة مستقلة بقسيمة الإيداع، وقد سبق أن بينا المعالجة المحاسبية لتلك الشيكات عند عرض موضوع أوراق القبض.

وإذا طبقت المنشأة المبدأ الخاص بإيداع جميع المتحصلات فى حساب البنك كما هي، والقيام بالصرف عن طريق إستخدام الشيكات، فإن جميع الإيداعات ستكون فى حساب البنك وسيكون دفتر المقيوضات ودفتر المدفوعات بمثابة دفتر للبنك، وفي هذه الحالة يمكن مطابقة الإيداعات بقسائم إيداع النقدية والشيكات. أما المسحوبات فستكون مؤيدة بالشيكات المحررة بواسطة المنشأة.

وفى نهاية كل شهر يرسل البنك إلى المنشأة كشف الحساب الجارى، وقد توافق بعض البنوك على أن ترسل إلى المنشأة الشيكات المسحوبة بواسطتها خلال الشهر والتى قام البنك بدفعها للمستفيدين بعد التأشير عليها بما يفيد ذلك.

ويوضح كشف الحساب الجارى الرصيد فى بداية الشهر وجميع الإيداعات والمدفوعات التى تمت عن طريق البنك حتى تاريخ تحريره، كما يظهر فيه جميع المصاريف التى خصمها البنك من حساب المنشأة. وأخيراً يظهر الرصيد المدين أو الدائن للمنشأة لدى البنك. ويعتبر هذا الكشف صورة أخرى للعمليات المتعلقة بحساب البنك والمثبتة فى دفاتر المقبوضات والمدفوعات التى تحتفظ بها المنشأة ولكن من ناحية عكسية، ذلك لأن حساب التقديمية بالبنك يعتبر من وجهة نظر المنشأة أصل من الأصول ويزداد بالعناصر المدينة ويتناقص بالعناصر الدائنة. أما من جهة نظر البنك فالحساب الجارى المودع لديه يعتبر التزام يزداد بالعناصر الدائنة ويتناقص بالعناصر المدينة.

ومن المفروض من الناحية النظرية أن يتطابق رصيد الحساب الجارى بالبنك كما يظهر فى كشف الحساب الجارى مع رصيد حساب التقديمية بالبنك فى دفاتر المنشأة، إلا أن هذا التساوى لا يحدث عادة فى الحياة العملية والسبب فى ذلك أنه يوجد بعض العمليات التى تكون المنشأة قد أثبتتها فى دفاترها ولكنها لم تقيد بعد فى حساب البنك، كما أنه قد يكون هناك بعض العمليات التى قام البنك بإثباتها لكن لم يتم إثباتها فى حسابات المنشأة بعد. ويجب فهم وتحديد هذه العمليات حتى يمكن إجراء التسوية بين الرصيد الدفترى للبنك والرصيد كما يظهر فى كشف الحساب الجارى وحتى يمكن أيضاً تحديد الرصيد الصحيح الذى سيظهر فى ميزانية المنشأة.

ومن أمثلة العمليات التى تكون المنشأة قد قامت بإثباتها ولكنها لم تظهر فى كشف الحساب الجارى بالبنك الشيكات التى لم يقدمها المستفيدين للتحويل بعد، والشيكات المودعة بالبنك بالبريد. ومن أمثلة العمليات التى تظهر فى كشف الحساب ولكنها لا تظهر فى دفاتر المنشأة المصاريف التى يقوم البنك بقيدتها على حساب المنشأة والمتعلقة بالإحتفاظ بالحساب الجارى أو غيرها من الأعباء المستحقة للبنك ولكنها غير مقيدة بحسابات المنشأة، والشيكات المودعة التى رفض المسحوب عليهم دفعها ولم تدرج بعد فى حسابات المنشأة.

وغالباً ما يتم تحقيق التطابق بين الرصيد الدفترى والرصيد طبقاً لكشف

**الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة**  
**بالأصول قصيرة الأجل**

الحساب الجارى بعد أخذ هذه العوامل فى الاعتبار، إلا أنه فى بعض الحالات قد يتطلب الأمر إجراء بعض التصحيحات فى كشف الحساب الجارى بالبنك أو فى دفاتر المنشأة وذلك حتى نضمن التطابق النهائى للرصيدين.

وتظهر قائمة تسوية الرصيدين على الصورة التالية :

٥٠٠٠	الرصيد : طبقا للدفتر فى ١٩٩٩/١٢/٣١
٣٠٠	يضاف : متحصلات من أوراق قبض بواسطة البنك
٥٣٠٠	المجموع
٥٠	يخصم : مصاريف مدرجة بكشف الحساب
٥٢٥٠	الرصيد الدفترى المعدل
٥٧٠٠	الرصيد : طبقا لكشف الحساب الجارى بالبنك
١٠٠	يضاف : إيداعات بريدية لم تصل بعد البنك
٥٨٠٠	
٥٥٠	يخصم : شيكات لم تقدم للصرف بعد
	رقم ٠٠٠ , ٠٠٠ , ٠٠٠
٥٢٥٠	الرصيد المعدل ويطابق الرصيد الدفترى المعدل

ويعتبر مبلغ ٥٢٥٠ جنيه هو الرصيد الصحيح الذى ينبغى أن يظهر فى ميزانية المنشأة فى ١٩٩٩/١٢/٣١، ويلاحظ أن هذا الرصيد يختلف عن كل من الرصيد الدفترى والرصيد طبقا لكشف الحساب الجارى بالبنك، وذلك لأن كلاهما لا يشتمل على المعلومات التى ينبغى وجودها حتى آخر لحظة فى السنة المالية.

وحتى يمكن إظهار الرصيد السابق فى ميزانية المنشأة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ فإنه ينبغى إجراء بعض قيود التسوية لمعالجة العمليات التى قام البنك بإبائها دون أن تكون مثبتة فى دفاتر المنشأة وذلك على النحو التالى :

ويظهر حساب البنك على الصورة التالية :

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ نقدية بالبنك إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل إثبات أوراق القبض المحصلة.	٣٠٠	٣٠٠
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ مصاريف البنك إلى حـ/ نقدية بالبنك إثبات المصاريف بالبنك.	٥٠	٥٠

وسيطهر رصيد حساب النقدية بالبنك في الميزانية العمومية بمبلغ ٥٢٥٠ جنيه، كما سيرحل حساب مصروفات البنك إلى حساب الأرباح والخسائر باعتباره مصروفاً يخص السنة المالية الحالية.

حـ/ النقدية بالبنك

١٢/٣١	من حـ/ م . البنك رصيد الميزانية	٥٠ ٥٢٥٠ ٥٣٠٠	١٢/٣١	رصيد إلى حـ/ أ. قبض برسم التحصيل	٥٠٠٠ ٣٠٠ ٥٣٠٠
-------	------------------------------------	--------------------	-------	--	---------------------

#### ٤- صندوق المصروفات النقدية:

بينما سبق أن النظام السليم للرقابة الداخلية يتطلب ضرورة إيداع جميع التحصيلات النقدية بالبنك على أن يتم إجراء جميع المدفوعات بشيكات. ولكنه لتسهيل العمل تضطر المنشأة إلى الحصول على مبلغ نقدي صغير يخصص للقيام بالمدفوعات الخاصة بالمدفوعات الصغيرة، مثال ذلك مصاريف البريد والتلفراف والإنتقالات داخل المدينة وغيرها. ويسحب هذا المبلغ من حساب البنك بشيك ويظهر القيد الخاص به في دفتر المدفوعات. ويتم الصرف من هذا الرصيد بموجب مستندات موقعة من المسؤولين في

المنشأة، وتظهر المبالغ المصروفة في دفتر صندوق المصروفات الثرية الذي يبين تفاصيل المبالغ المدفوعة، وعندما يقترب رصيد صندوق المصروفات الثرية من الإنتهاء يتم اعمادته إلى رصيده الأصلي عن طريق إجراء القيود المتعلقة بالمصروفات وصرفها بشيك يتم بموجبه إعادة الرصيد إلى المبلغ المفروض أن يكون في صندوق المصروفات الثرية.

ويجب اقفال دفتر صندوق المصروفات الثرية في نهاية السنة المالية مهما كان الرصيد الموجود به وذلك حتى يتم ترحيل المصروفات الثرية إلى الحسابات الخاصة بها والتي تخص السنة المالية الحالية، وذلك لأن عدم إجراء القيود المتعلقة بالمصروفات الثرية في نهاية السنة المالية يترتب عليه عدم أخذ بعض المصروفات في الاعتبار في الفترة المحاسبية المتعلقة بها، كما سبق أن أوضحنا عند التعرض لموضوع اليوميات والدفاتر المساعدة.

#### ٥- التحقق والتسويات المتعلقة بأرصدة العملاء:

يساعد البيع الآجل على توسيع سوق الصناعة بطريقة تسمح بالحصول على مزايا الإنتاج الكبير وزيادة الأرباح بناء على ذلك، ولكن نظراً للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة نتيجة لإحتمال عدم تحصيل المبيعات الآجلة فإنها تخصص عادة قسم للائتمان يقرر المبالغ التي يمكن منحها لعميل معين على الحساب وذلك بعد فحص مركزه المالي ومقدرته على الدفع وبعد الرجوع إلى سجل معاملاته الماضية وغير ذلك من المعلومات التي تساعد في تقرير منح الائتمان. وعلى الرغم من تلك الإجراءات فإنه سوف يكون هناك بعض الخسائر الناتجة عن عدم تحصيل بعض الأرصدة المدينة، ولكن خسائر عدم التحصيل تقل نتيجة للسياسة السليمة لمنح الائتمان، وهنا فإن المشروع يوازن بين تجنب خسائر عدم التحصيل والأرباح المحتملة من عمليات البيع الآجل، وذلك لأن الحد من منح الائتمان يترتب عليه بلاشك تخفيض المبيعات وبالتالي الأرباح.

ويجب أن تظهر الخسائر المتعلقة بمنح الائتمان والناتجة عن إحتمال عدم

تحصيل بعض الأرصدة فى القوائم المالية، وذلك لأن عدم أخذ تلك الخسائر المحتملة فى الحسبان يجعل تلك القوائم مضللة فإذا أظهرت ميزانية إحدى المنشآت رصيداً للعملاء فى ١٩٩٩/١٢/٣١ قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه دون أن تأخذ فى الاعتبار احتمالات عدم تحصيل بعض تلك الأرصدة كان معنى ذلك تضليل القارئ وعدم تحميل الفترة المالية بما يخصها من أعباء متمثلة فى الخسائر المحتملة عن عدم تحصيل بعض الأرصدة.

إن ما ينبغى أن يظهر فى الميزانية فى نهاية السنة المالية هو القيمة الممكن تحقيقها Realizable value، أى قيمة النقدية المتوقعة تحصيلها من أرصدة العملاء، وهذه القيمة تختلف بلاشك عن القيمة الإسمية لأرصدة العملاء. ويترتب على ظهور أرصدة العملاء فى الميزانية العمومية بقيمتها الإسمية مغالاة فى قيمة الأصول يقابلها مغالاة فى حقوق الملكية. كما يترتب على ذلك أيضاً أن صافى الربح يكون خاطئاً ذلك لأن المصروفات لم تتضمن الخسائر المحتملة نتيجة احتمال عدم تحصيل بعض الأرصدة.

وقد سبق أن ذكرنا أن مفهوم الاستحقاق يتطلب ضرورة مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة بالمصروفات المتعلقة بخلق تلك الإيرادات. فإذا قامت المنشأة بالبيع فى الفترة الحالية فإن الإيرادات الناتجة عن عملية المبيعات الأجلة ستظهر فى تلك الفترة، ولهذا فإن الخسائر الخاصة باحتمال عدم تحصيل تلك الأرصدة ينبغى بلاشك أن تخفض مقدار إيرادات الفترة الحالية على الرغم من أن عدم التحصيل سيتقرر فى فترة تالية. والحكمة فى ذلك أنه طالما أن الإيرادات أدرجت ضمن حسابات الفترة فإن المصروفات أيضاً على الرغم من أنها أمر إحتمالى، ينبغى أن تظهر فى حسابات تلك الفترة. ونتيجة لذلك فإن عدم أظهار تلك التسويات فى حسابات السنة الحالية يؤدى إلى التأثير على تلك الحسابات وجعلها مضللة على نحو ما سبق أن ذكرنا.

فى المثال السابق عرضه ذكرنا أن المنشأة كانت قد أظهرت فى ميزانيتها

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول قصيرة الأجل

مبلغاً قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه لأرصدة العملاء، فإذا فرضنا أنه بفحص هذه الأرصدة تبين للمنشأة أن هناك احتمال عدم تحصيل مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، معنى ذلك أن إدارة المشروع قدرت المصروفات المتعلقة بعدم تحصيل الديون أو مصروفات الديون المشكوك فيها بمبلغ قدره ١٠٠٠٠ جنيه، في مثل هذه الحالة ينبغي إجراء القيود التالية لإثبات هذه العملية :

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها إثبات المبالغ المحتمل عدم تحصيلها في تاريخ الميزانية العمومية.	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة) إلى حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة المصروفات الخاصة بإحتمال عدم تحصيل بعض أرصدة العملاء.	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

واضح من القيدين السابقين أننا فتحنا حساب للمصروفات الناتجة عن احتمال عدم تحصيل بعض الأرصدة المدينة ورحلنا هذا المصروف لحساب الأرباح والخسائر. أما حساب مخصص الديون المشكوك فيها فسيظهر في ميزانية المنشأة في ٩٩٩٩/١٢/٣١ مطروحاً من رصيد العملاء في الميزانية العمومية، وبناء عليه فإن هذا المخصص يساعد على تخفيض أرصدة العملاء إلى القيمة المحتمل تحقيقها على نحو ما سبق أن بينا.

### ٥-١ - مخصص الديون المشكوك فيها:

#### Allowance for Uncollectible Accounts

في حقيقة الأمر لا يوجد طريقة يمكن استخدامها أن نقول أن حساب

مدین سیمکن تحصیلہ وأن حساباً آخر لن یكون من المستطاع تحصیلہ، وبناء علیہ فإنہ لا یمکن أن یجعل أحد الحسابات المدینة للعملاء دائناً بقيمة المصروفات المتعلقة بإحتمال عدم تحصیل بعض الأرصدة المدینة ذلك لأن هذا الحساب غیر معروف بالتحدید فی تاریخ المیزانية، كما أنه لا یمکن ترحیل هذا المبلغ الاجمالی لحساب إجمالی العملاء ذلك لأن هذا الإجراء یترتب علیہ إختلافاً بین مجموع الأرصدة طبقاً لدفتر أستاذ مساعد العملاء ورصيد حساب إجمالی العملاء. وبناء علی ذلك فإن الإجراء الأمثل هو ترحیل تلك المصروفات إلى حساب دائن یسمى حساب مخصص الديون المشكوك فیہا، ویظهر هذا الحساب فی المیزانية العمومية مطروحاً من القيمة الاسمية لأرصدة العملاء. وسیكون الناتج من عملية الطرح فی المیزانية هو القيمة الممكن تحقیقها من أرصدة العملاء فی تاریخ المیزانية.

ویظهر حساب مخصص الديون المشكوك فیہا ضمن مجموعة الأصول فی المیزانية العمومية طالما أنه یطرح من أرصدة العملاء. ویعتبر هذا الحساب بمثابة حساب لتقییم Valuation account لأرصدة العملاء. بمعنی أنه یستخدم لتخفیض رصيد العملاء للوصول به إلى القيمة السلیمة التي ینبغی أن تظهر فی المیزانية. وقد یطلق البعض علی هذا الحساب اسم مخصص الديون المدومة وفي هذه الحالة سیحل حساب مصروفات الديون المدومة محل حساب مصروفات الديون المشكوك فیہا.

ویشبه حساب مخصص الديون المشكوك فیہا حساب مجمع الإهلاك (أو مخصص الإهلاك) والذي یظهر فی المیزانية العمومية مطروحاً من قيمة الأصول القابلة للإهلاك مثل المبانی والألات والتركيبات وغيرها فكلما من هذين الحسابین یظهر فی الدفاتر نتیجة لقيود تسوية فی آخر السنة المالية، وكلاهما مبني على تقدير إدارة المشروع دون أن يكون هناك وسيلة لتحديدہ تحديداً دقيقاً. وفي الحالتین فإن الجانب المدین يؤثر علی أحد حسابات المصروفات (حساب مصروفات الديون المشكوك فیہا أو حساب مصروفات



(الإهلاك)، إلا أنه يلاحظ أن هذين الحسابين يؤديان وظيفتين مختلفتين فحساب مخصص الديون مشکوك فيها يؤدي إلى تخفيض رصيد حساب العملاء إلى القيمة الصافية الممكن تحقيقها Net Realizable value. أما حساب مجمع الإهلاك فليس المقصود منه تخفيض قيمة الأصول طويلة الأجل إلى القيمة الصافية المتوقعة. ولكن القصد منه فقط بيان الجزء من التكلفة الأصلية للأصل الذي استنفذ في عمليات المشروع والذي ادرج ضمن حسابات المصروفات. فالقيمة الممكن تحقيقها لا تعتبر مفهوماً له دلالة بالنسبة للمحاسبة عن الأصول طويلة الأجل، ذلك لأن تلك الأصول ليست مخصصة للبيع ولكنها مخصصة لإستخدامها في العمل والإنتاج بالمنشأة.

#### 5-ب- تقدير مصروفات الديون المشكوك فيها:

سبق أن ذكرنا أنه قبل إعداد الحسابات الختامية في نهاية السنة المالية، ينبغي الوصول إلى تقدير للمصروفات المتعلقة بالديون المشكوك فيها، ومن الطبيعي أن هذا التقدير سيتم الوصول إليه بناء على الخبرة السابقة وذلك بعد الأخذ في الإعتبار الظروف الحالية، لأنه في خلال فترات الانتعاش وزيادة النشاط تقل احتمالات عدم التحصيل بعكس الحال في فترات الكساد وتدهور النشاط التجارى والصناعى فيزداد هذا الإحتمال.

وطالما أن مصروفات الديون المشكوك فيها هي بمثابة تقدير وليست محددة تحديداً دقيقاً لهذا فان الحكم الشخصى ربما يلعب دوراً كبيراً فى سبيل الوصول إليها. وعلى الرغم من ذلك فانه يمكن تقديره بمستوى معقول من الدقة. فكتير من رجال الأعمال يرون أن هذا المخصص ينبغي أن يكون كافياً لتغطية الخسائر المحتملة. وتعنى الكفاية هنا أن هذا المبلغ ينبغي أن يزيد عن الحد الأدنى للخسائر المحتملة.

ويلعب مفهوم التحفظ Conservatism السابق الإشارة إليه دوراً كبيراً فى

تقدير قيمة هذا المخصص ذلك لأنه كلما زادت قيمة هذا المخصص كلما إنخفضت قيمة رصيد العملاء. ويرى كثير من المحاسبين ورجال الأعمال الميل إلى التحفظ فى تقييم الأصول كلما كان ذلك من الممكن تبريره من الناحية المنطقية. ومعنى التحفظ فى إعداد الميزانية العمومية الاتجاه نحو تقييم الأصول بقيمتها الأقل وليست محاولة الوصول إلى التقييم بطريقة موضوعية. وجدير بالذكر أنه لا يمكن الدفاع عن الاتجاه نحو التحفظ فى إعداد الميزانية العمومية من الناحية النظرية، إلا أن كثير من الجهات مثل البنوك وغيرها من بيوت الأقرض تعتبر هذه السياسة مرغوبة منذ زمن بعيد.

وعموماً يمكن استخدام أسلوبين مختلفين لتقدير قيمة مخصص الديون المشكوك فيها ونعرض لكل منها فيما يلى :

#### أولاً - طريقة فحص حسابات العملاء:

تعتبر طريقة فحص حسابات العملاء فى تاريخ الميزانية العمومية من الأساليب الواسعة الانتشار عند تقدير قيمة مخصص الديون المشكوك فيها. ويعتبر عمر الحساب من العوامل الحاسمة فى هذا المجال. فأى حساب يكون قد مضى عليه فترة طويلة دون تحصيل يثير كثيراً من الشك فى إمكانية تحصيله، فطول مدة بقاء الحساب تعنى أن العميل غير قادر أو غير راغب فى السداد. وحتى يمكن تقدير قيمة المخصص يتم تقسيم الحسابات وفقاً لعمرها (طول مدة بقائها) وذلك على النحو الوارد فى الجدول التالى :

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتصويات المتعلقة

### بالأصول قصيرة الأجل

أسم العميل	المجموع	لم تستحق بعد	مستحقة من ١ - ٣٠ يوم	مستحقة من ٣١ - ٦٠ يوم	مستحقة من ٦١ - ٩٠ يوم	مستحقة أكثر من ٩٠ يوم
حسام	٦٥٠٠	٦٥٠٠		٥٠٠		
ياسر	٥٠٠				٥٠٠	١٠٠٠
هشام	١٥٠٠		٦٠٠			
وليد	٦٠٠					
معتز	٩٠٠	٩٠٠				
المجموع	١٠٠٠٠	٧٤٠٠	٦٠٠	٥٠٠	٥٠٠	١٠٠٠
النسبة المئوية	٪١٠٠	٪٧٤	٪٦	٪٥	٪٥	٪١٠

ويساعد الجدول السابق على إعطاء الإدارة فكرة واضحة عن حالة التحصيل وإحتمالات خسائر عدم التحصيل، وتصل نسبة المبالغ المستحقة والتي لم تدفع بعد في الجدول السابق ٧٦٪ وتتراوح المدة المستحقة فيها هذه الأرصدة من يوم إلى أكثر من ٩٠ يوم، فمثلاً نجد أن نسبة ٦٪ مستحقة من يوم إلى ٣٠ يوم، ٥٪ مستحقة من ٣١ يوم إلى ٦٠ يوم ومثلها مستحقة من ٦١ يوم إلى ٩٠ يوم. أما النسبة المستحقة منذ أكثر من ٩٠ يوم فهي ١٠٪ من أرصدة العملاء. ويلاحظ أن إجراء مثل هذا التحليل على أساس شهري يعطى للإدارة فكرة جيدة عن حركة التحصيل، وبناء على ذلك يمكن أن تتخذ الإجراءات المناسبة فيما يتعلق برسم سياسة الائتمان. وبالإضافة إلى ذلك فإن التحليل السابق يساعد على تقييم كفاءة جهاز التحصيل في المنشأة.

ويلاحظ أن التحليل السابق يفترض أن العميل الذي يقوم بسداد جزء من رصيده حسابه، فانه يحدد الفاتورة التي يقوم بسدادها، فإذا لم يفعل ذلك فانه من المفروض أن يسدد أقدم تلك الفواتير.

وجدير بالذكر أنه كلما طاللت المدة المستحق فيها الحساب كلما كان هناك احتمال كبير لعدم تحصيله كاملاً، ولهذا فإن التحليل السابق يساعد على تحديد المبلغ الذي ينبغي إضافته لحساب مخصص الديون المشكوك فيها،

وحتى يمكن الوصول إلى هذا الهدف فانه ينبغي تحديد نسبة الخسارة المحتملة بالنسبة لكل مجموعة من الحسابات، وعن طريق إستخدام تلك النسبة يمكن تحديد خسارة كل مجموعة من الحسابات المدينة، وعن طريق إضافة الخسائر المحتملة بالنسبة لجميع المجموعات نصل إلى الرصيد اللازم وجوده فى حساب مخصص الديون المشكوك فيها، ويظهر الجدول التالى المبالغ المستحقة من كل مجموعة والنسبة المحتملة للخسارة والرصيد اللازم وجوده كمخصص للديون المشكوك فيها وذلك على النحو التالى :

**تقدير مخصص الديون المشكوك فيها  
عن طريق تحليل الحسابات**

مجموع مخصص الديون المشكوك فيها جنيه	النسبة المتوقعة عدم تحصيلها	المبلغ (جنيه)	مجموعة الحسابات
٧٤	٢١	٧٤٠٠	لم تستحق بعد
٣٠	٢٥	٦٠٠	مستحقة من ١-٣٠ يوم
٥٠	٢١٠	٥٠٠	مستحقة من ٣١-٦٠ يوم
١٠٠	٢٢٠	٥٠٠	مستحقة من ٦١-٩٠ يوم
٥٠٠	٢٥٠	١٠٠٠	مستحقة لأكثر من ٩٠ يوم
٧٥٤		١٠٠٠٠	المجموع

ويوضح هذا الجدول أنه ينبغي أن يكون هناك رصيد لمخصص الديون المشكوك فيها قدره ٧٥٤ جنيه فى نهاية السنة المالية، وقبل إعداد قيد التسوية الخاص بإيجاد هذا المخصص ينبغي معرفة الرصيد الموجود حالياً قبل القيام بعملية التحليل السابقة، فاذا كان هناك -على سبيل المثال- رصيداً دائماً بهذا الحساب قدره ٢٠٠ جنيه، فإن قيد التسوية ينبغي أن يكون بمبلغ ٥٥٤ جنيه وذلك حتى يصبح رصيد هذا الحساب ٧٥٤ جنيه، وهو المبلغ المطلوب وجوده لمقابلة الخسائر المحتملة فى تاريخ الميزانية ويظهر القيد فى هذه الحالة على الصورة التالية :

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول قصيرة الأجل

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها زيادة مخصص الديون المشكوك فيها ليصبح رصيد ٧٥٤ جنيه.	٥٥٤	٥٥٤
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة) إلى حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف الديون المشكوك فيها.	٥٥٤	٥٥٤

ويظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها وحساب الأرباح والخسائر  
عن تلك السنة على الصورة التالية :

#### حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

٩٩/١/١	رصيد سابق (مرحل) من حـ/ مصاريف الديون المشكوك فيها.	٢٠٠ ٥٥٤	١٢/٣١	رصيد (ميزانية) ١٩٩٩ / ١٢/٣١	٧٥٤
		٧٥٤			٧٥٤

#### حساب الأرباح والخسائر عن السنة

المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

٥٥٤	مصاريف الديون المشكوك فيها
-----	----------------------------

أما الميزانية العمومية فتظهر على الصورة التالية :

## الميزانية العمومية

فى ١٩٩٩/١٢/٣١

الأصول

.....	.....	.....
عملاء	١٠٠٠٠	
- مخصص ديون مشكوك فيها	٧٥٤	
		٩٢٤٦

واضح من القيود السابقة أنه يترتب عليها تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٥٥٤ جنيه، وذلك لرفع مخصص الديون المشكوك فيها ليصبح ٧٥٤ جنيه، وهو المبلغ اللازم وجوده فى نهاية السنة المالية طبقاً للنتائج التى أظهرها تحليل الحسابات المختلفة على النحو السابق ذكره.

وقد ظهر الرصيد الجديد لحساب مخصص الديون المشكوك فيها مطروحاً من حساب العملاء فى الميزانية العمومية المؤرخة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٩.

**ثانياً : تقدير مخصص الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من المبيعات:**

تفضل بعض المنشآت تقدير مخصص الديون المشكوك فيها على أساس نسبة مئوية من المبيعات السنوية الصافية، وتسمى هذه الطريقة عادة بمدخل قائمة الدخل فى تقدير مخصص الديون المشكوك فيها، وذلك تمييزاً لها عن الطريقة السابقة التى يطلق عليها مدخل الميزانية العمومية لتقدير المخصص.

ويكون التساؤل الهام الذى ينبئى إجابته ليس ماهو القدر اللازم وجوده فى حساب التقييم (مخصص الديون المشكوك فيها) حتى نصل برصيد العملاء إلى القيمة الممكن تحقيقها؟ ولكن يصبح هذا التساؤل ماهى قيمة المصاريف الناتجة عن إحتمال عدم التحصيل المرتبطة بحجم المبيعات السنوية؟ وعلى سبيل المثال إذا كانت خبرة المنشأة عن السنوات السابقة تشير إلى أن مصاريف الديون غير المحصلة كانت تصل بإستمرار إلى ١٪ من المبيعات الصافية (المبيعات بعد استبعاد المردودات والمسموحات والخصومات) وقد

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول قصيرة الأجل

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر المنشأة قبل إجراء أى تسويات :

جنيه	جنيه	المبيعات
٥٦٠٠٠		
	٢٠٠٠	مردودات ومسموحات المبيعات
	٤٠٠٠	خصم نقدى على المبيعات
	٢٠٠	مخصص الديون المشكوك فيها

من البيانات السابقة نجد أن المبيعات الصافية ٥٠٠٠٠٠ جنيه (٥٦٠٠٠ - ٦٠٠٠) ويكون المخصص اللازم تحميله على حسابات العام الحالى هو ٥٠٠ جنيه (٥٠٠٠٠ × ٪١). وعند استخدام هذه الطريقة نتجاهل الرصيد الموجود فى حساب مخصص الديون المشكوك فيها، ذلك لأن هذه الطريقة فى تحديد قيمة مخصص الديون المشكوك فيها تركز على العلاقة بين مصاريف الديون المشكوك فيها والمبيعات الصافية، وليس على تقدير قيمة رصيد العملاء فى الميزانية العمومية. وفى هذه الحالة ستظهر القيود على الصورة التالية :

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها إبات المصاريف المتوقعة للديون المشكوك فيها بواقع ٪١ من المبيعات الصافية.	٥٠٠	٥٠٠
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة) إلى حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف الديون المشكوك فيها بنسبة ٪١ من المبيعات الصافية.	٥٠٠	٥٠٠

ويظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها وحساب الأرباح والخسائر  
فى هذه الحالة على الصورة التالية :

حـ / مخصص الديون المشكوك فيها				رقم	لـ
٩٩/١/١	رصيد (سابق)	٢٠٠	٩٩/١٢/٣١	رصيد (ميزانية)	٧٠٠
	من حـ / مصاريف الديون المشكوك فيها.	٥٠٠			
		٧٠٠			٧٠٠

وسيحمل حساب النتيجة (حساب الأرباح والخسائر) بمبلغ ٥٠٠ جنيه  
ضمن عناصر المصروفات. كما سيظهر حساب مخصص الديون فيها بمبلغ  
٧٠٠ جنيه مطروحاً طرْحاً شكلياً من رصيد العملاء فى هذه الحالة.

وفى حالة المنشآت التى تقوم بالبيع بالنقد وبالأجل فانه قد يكون من  
الموْغوب فيه أن يحسب مخصص الديون المشكوك فيها كنسبة من المبيعات  
الآجلة فقط.

#### ٥-ج- معالجة الديون التى يقرر إعدامها

إذا تأكد للمنشأة أن احد حسابات العملاء أصبح غير ممكن تحصيله  
نهائياً بسبب إفلاس العميل أو وفاته دون أن يترك ورائه تركه يمكن الرجوع  
عليها أو لأى سبب آخر. فى مثل هذه الحالات فان رصيد هذا العميل لم يعد  
يمثل أصل للمشروع ويجب استعادة من الدفاتر لأنه لن يمكن تحصيل أى  
شئ منه، معنى ذلك أنه ينبغى أن يصل رصيد حساب العميل إلى صفر.  
ولتحقيق هذه الغاية ينبغى إجراء قيد يكون الطرف الدائن فيه هو حساب  
العميل بكامل قيمة الرصيد المعلوم، ويكون الطرف المدين لهذا القيد هو  
حساب مخصص الديون المشكوك فيها.



نفترض أنه ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر إحدى المنشآت في أول يناير

: ١٩٩٩

جنيه

١٠٠٠٠

عملاء

٧٥٤

مخصص ديون مشكوك فيها

ونفترض أنه في خلال شهر يناير سنة ١٩٩٩ أفلس احد العملاء (العميل باسم) الذى يبلغ رصيد حسابه ٥٠٠ جنيه وقد قررت المنشأة إعدام الدين المستحق عليه. فى هذه الحالة سيظهر القيد الخاص بمعالجة هذه العملية على الصورة التالية :

٩٩/١/٥	من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها إلى حـ/ العملاء (العميل باسم) تحميل حساب مخصص الديون المشكوك فيها بقيمة الدين المبتحق على العميل باسم.		٥٠٠	٥٠٠
--------	---	--	-----	-----

واضح أنه يترتب على هذا القيد تحميل حساب مخصص الديون المشكوك فيها بقيمة ما يعدم من ديون أثناء السنة.

أما الخسائر المحتملة والمقدرة فى نهاية السنة المالية فإنها تحمل على مصروفات الديون المشكوك فيها. فعندما يتقرر إعدام دين فى أثناء السنة فإن هذا لا يحمل فى طياته خسارة اضافية ولكن هذا يتفق مع تقديراتنا السابقة للخسائر المحتملة. إن الديون التى يتقرر إعدامها هى بمثابة إستخدام للمخصص السابق تكوينه لهذا الغرض. كما يلاحظ أيضا أن الطرف الدائن من القيد السابق سيرحل إلى حساب اجمالى العملاء فى دفتر الأستاذ العام كما سيرحل أيضاً إلى حساب العميل باسم فى دفتر أستاذ مساعد العملاء، ويظهر حساب العملاء وحساب مخصص الديون المشكوك فيها بعد ترحيل القيد السابق على الصورة التالية :

حـ / إجمالي العملاء				منه
لـ				
١/٥	من حـ / مخصص الديون للمشكوك فيها. رصيد	٥٠٠	١/١	رصيد
		٩٥٠٠		١٠٠٠٠
		١٠٠٠٠		١٠٠٠٠

حـ / مخصص الديون المشكوك فيها				منه
لـ				
١/١	رصيد	٧٥٤	١/٥	إلى حـ / العملاء رصيد
		٧٥٤		٢٥٤
				٧٥٤

ويلاحظ أن إثبات القيد السابق الخاص بتحميل مخصص الديون المشكوك فيها بقيمة ما يعدم من ديون لا يؤثر على صافي قيمة رصيد العملاء في الميزانية العمومية، وذلك كما يتضح من الميزانية قبل إجراء القيد والميزانية بعد إجراء ذلك القيد على الصورة التالية :

الميزانية بعد إجراء القيد			الميزانية قبل التعديل		
الأصول			الأصول		
عملاء	٩٥٠٠	٩٢٤٦	عملاء	١٠٠٠٠	٩٢٤٦
- مخصص ديون مشكوك فيها.	٢٥٤		- مخصص ديون مشكوك فيها.	٧٥٤	

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول قصيرة الأجل

واضح أن رقم صافي العملاء ظل كما هو في الميزانيتين السابقتين، معنى ذلك أنه لا يوجد مصروف جديد مترتب على القيد السابق، إنه مجرد استخدام للمخصص في الغرض المكون من أجله. أن المصروف يظهر فقط عند تكوين المخصص في نهاية السنة المالية، وذلك تمثيلاً مع ماسبق ذكره من أن الخسارة المتعلقة بالديون المشكوك فيها تخص الفترة التي تم فيها البيع وليس الفترة التي يتقرر فيها إعدام الدين.

وجدير بالذكر أنه نادراً ما تتطابق الديون المدومة مع المخصص المكون لهذا الغرض، أى بعبارة أخرى نادراً ما تعادل الخسارة الفعلية مع الخسارة المقدرة، فإذا كانت الديون المدومة أكبر من رصيد المخصص فسيكون رصيد المخصص بعد تحميله بالديون المدومة رصيداً مدينياً.

فبفرض أنه قد ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر إحدى المنشآت في ١٩٩٩/١/١ :

جنيه

١١٠٠٠

عملاء

٧٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها

وبفرض أنه خلال سنة ١٩٩٩ أفلس أحد العملاء والذي يبلغ رصيد حسابه ١٠٠٠ جنيه وقد قررت المنشأة إعدام الدين المستحق عليه. وتقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ٥٪ من رصيد العملاء.

وفي هذه الحالة ستظهر القيود الخاصة بمعالجة هذه العملية على الصورة التالية:

١٠٠٠				من ح./ مخصص الديون المشكوك فيها إلى ح./ العملاء تحميل حساب مخصص الديون المشكوك فيها بقيمة الدين المستحق على العميل.....	تاريخ اعدام الدين
------	--	--	--	--	-------------------

وسيصبح رصيد المخصص مدينياً بـ ٣٠٠ جنيه.

وفي نهاية السنة المالية منجد أن رصيد المخصص اللازم وجوده في نهاية السنة المالية  $10000 \times 3\% = 300$  جنيه. ويلزم لذلك ضرورة زيادة المخصص بمبلغ ٨٠٠ جنيه حتى يصبح رصيده دائماً بمبلغ ٥٠٠ جنيه وستظهر القيود في هذه الحالة على الصورة التالية:

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها زيادة مخصص الديون المشكوك فيها ليصبح رصيده ٥٠٠ جنيه.	٨٠٠	٨٠٠
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/.....) إلى حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف الديون المشكوك فيها.	٨٠٠	٨٠٠

#### حـ/ العملاء

١٠٠٠	رصيد ١٩٩٩/١/١	١١٠٠٠
من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها		
١٠٠٠٠		
رصيد الميزانية في ١٩٩٩/١٢/٣١		
١١٠٠٠		١١٠٠٠

#### حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها

٧٠٠	إلى حـ/ العملاء	١٠٠٠
الرصيد قبل التسوية	رصيد الميزانية في ١٩٩٩/١٢/٣١	٥٠٠
من حـ/ مصاريف ديون مشكوك فيها (متمم)	$10000 \times 3\%$	
٨٠٠		١٥٠٠
١٥٠٠		

**الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة**  
**بالأصول قصيرة الأجل**

الأثر على

ح/ الأرباح والخسائر سنة ١٩٩٩		الميزانية العمومية في ١٩٩٩/١٢/٣١	
٨٠٠	مصاريف ديون مشكوك فيها	١٠٠٠٠	العملاء
		(٥٠٠)	- مخصص ديون مشكوك فيها
		٩٥٠٠	

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كانت استخدامات المخصص خلال السنة (الديون المدومة) أقل من رصيد حساب المخصص في بداية السنة المالية فسيكون رصيد المخصص في نهاية السنة المالية وقبل إجراء التسويات دائماً، وسيؤخذ هذا الرصيد الدائن في الاعتبار عند تحديد المبلغ الواجب تحميله على حساب النتيجة في نهاية السنة المالية كما سبق أن أوضحنا.

**٥-د- الديون المجموثة (تحصيل الديون السابق إعدامها)**

قد يحدث في بعض الحالات تحصيل بعض الديون التي قررت إدارة المنشأة من قبل إعدامها، في هذه الحالة ينبغي إجراء قيد عكسي للقيد الخاص بإعدام الدين ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

٢٠٠		من ح/ إجمالي العملاء (العميل ...)	٩٩/١/٥
٢٠٠		إلى ح/ مخصص الديون المشكوك فيها	
		إلحاق الديون المحصلة اليوم والسابق إعدامها	
		بتاريخ ... / ... / ...	

واضح أنه يترتب على هذا القيد إعادة مديونية العميل من جديد ومن الطبيعي أن هذه المديونية ستظهر في حساب إجمالي العملاء وفي الحساب الخاص للعميل في دفتر الأستاذ المساعد للعملاء، ثم بعد ذلك تدرج المتحصلات في دفتر المقبوضات التقدية. ويلاحظ أنه إذا كان هناك إسترداد جزئي لرصيد الحساب فإن القيد السابق يجرى بالمبلغ المسترد فقط.

## ٥-٥- الدين الجيدة وخصم تعجيل الدفع:

قد تقضى سياسة البيع فى المنشأة منح العملاء خصماً معيناً إذا تم سداد المستحقات قبل إنتهاء فترة الائتمان الممنوحة لهم، ويعتبر خصم تعجيل الدفع الممنوح للعملاء أثناء السنة المالية مصروفاً يخص السنة الحالية التى تمت فيها المبيعات ويرحل إلى حساب الأرباح والخسائر بناء على ذلك. إلا أنه فى نهاية السنة المالية قد يوجد بعض أرصدة العملاء (عن مبيعات تحققت من السنة الحالية) التى قد يتقدم أصحابها فى بداية السنة التالية مطالبين بدفع ما عليهم مقابل حصولهم على خصم تعجيل الدفع، فى مثل هذه الحالات يكون هذا الخصم خاصاً بالسنة التى تمت فيها المبيعات، ويكون من الضرورى تكوين مخصص مناسب لمقابلة الأعباء المتوقعة عن منح هذا الخصم فى العام التالى. ويعالج هذا الخصم محاسبياً بنفس الطريقة الخاصة بمعالجة مخصص الدين المشكوك فيها، وتظهر القيود المتعلقة بهذا المخصص على الصورة التالية بفرض أنه يوجد رصيد مدين بحساب مصاريف خصم تعجيل الدفع قدره ٤٠٠ جنيه.

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ مصروفات خصم تعجيل الدفع إلى حـ/ مخصص الخصم المسموح به إثبات مخصص الخصم المسموح به المقدر وتحميله على حساب مصروفات الخصم المسموح به لتعجيل الدفع.	١٠٠	١٠٠
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة) إلى حـ/ مصروفات خصم تعجيل الدفع تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة مصاريف خصم تعجيل الدفع.	٥٠٠	٥٠٠

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحلق والتسويات المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل

ويلاحظ أن مخصص الخصم المسموح به يحسب عادة كنسبة مئوية من رصيد الديون الجيدة أى بعد إستبعاد مخصص الديون المشكوك فيها، كما أنه يمكن حسابه على أساس فحص الحسابات التى قد يستحق عنها خصم وفقاً لخبرة المنشأة السابقة على نحو ما سبق أن بينا عند عرض مخصص الديون المشكوك فيها.

ويظهر مخصص الخصم المسموح به فى الميزانية العمومية مطروحاً من رصيد الديون الجيدة أى بعد إستبعاد مخصص الديون المشكوك فيها.

ويلاحظ أنه إذا تقدم أحد العملاء الذى تظهر أرصدة حساباتهم فى ميزانية العام الماضى فى بداية السنة التالية وطلب سداد حسابه والتمتع بالخصم، فإنه فى هذه الحالة ينبغي إجراء قيد مؤداة جعل حساب النقدية بالبنك أو النقدية بالخزينة مدنياً بصافى قيمة المتحصلات ومخصص الخصم المسموح به مدنياً بقيمة الخصم على أن يكون الطرف الدائن هو حساب العميل وسيظهر هذا القيد ضمن القيد المركزى الخاص بإثبات المقبوضات من واقع مجموع دفتر يومية المقبوضات.

ويؤدى هذا الإجراء بطبيعة الحال إلى إستخدام جزء من المخصص فى الغرض المكون من أجله، إلا أن بعض المحاسبين لا يرون ضرورة جعل حساب مخصص الخصم مدنياً بقيمة الخصومات الممنوحة فى أوائل السنة المالية، ويرون ترحيلها إلى حساب الخصم النقدى المسموح به مباشرة، على أساس أن الزيادة أو النقص فى رصيد المخصص سترحل إلى حساب الأرباح والخسائر فى نهاية السنة المالية، ذلك لأنه فى نهاية كل سنة مالية يتم تحديد المبلغ المتوقع لخصم تعجيل الدفع وبالتالى يتحدد المبلغ الواجب تحميله على حساب الأرباح والخسائر بالنسبة لهذا البند وذلك على ضوء الرصيد الموجود فعلاً لهذا المخصص، وذلك بنفس الطريقة الخاصة بمعالجة مخصص الديون المشكوك فيها.

### ٥- معالجة أرصدة العملاء فى الميزانية العمومية:

تظهر أرصدة العملاء الناتجة عن عمليات البيع الآجل والتى سيتم تحصيلها عادة خلال شهور قليلة ضمن مجموعة الأصول قصيرة الأجل فى

الميزانية العمومية، وقد يكون هناك بعض الأرصدة المدينة الناتجة عن عمليات أخرى غير عمليات المبيعات مثال ذلك المدفوعات المقدمة، ولا بد أن تظهر هذه المقدرات في الميزانية بصورة مستقلة دون أن تدمج في حسابات العملاء الناتجة عن المبيعات.

والمفروض أن أرصدة العملاء تكون دائماً مدينة، لأنها عادة ناتجة عن عمليات بيع آجلة لهؤلاء العملاء. إلا أنه قد يحدث أحياناً أن يكون هناك رصيداً دائماً في أحد حسابات العملاء، وذلك نظراً لزيادة مدفوعاته عن الرصيد المستحق عليه. وفي هذه الحالة ينبغي أن يؤثر على حساب العميل بما يفيد أنه دائن، على أنه عند تصوير الميزانية العمومية لا ينبغي إجراء مقاصة بين أرصدة العملاء المدينة والأرصدة الدائنة وإظهار العملاء بالصافي، ذلك لأن الإجراء السليم هو إظهار مجموع الأرصدة المدينة ضمن الأصول، أما الأرصدة الدائنة للعملاء فإنها تظهر ضمن الإلتزامات، تحت عنوان أرصدة شاذة للعملاء.

#### ٦- مشاكل التحقق والتسويات الخاصة بأوراق القبض

سبق أن تعرضنا لموضوع أوراق القبض بالتفصيل، وبيننا الحالات التي يمكن أن تسير فيها ورقة القبض، كما عرضنا لموضوع تحصيل الأوراق وحالات التوقف عن الدفع وغيرها، ونعرض هنا للتسويات المتعلقة بهذا العنصر من عناصر الأصول. إن أول خطوة ينبغي القيام بها بالنسبة لأوراق القبض هي ضرورة التحقق من وجودها في محفظة أوراق القبض بالمنشأة، أما إذا كانت الأوراق مودعة بالبنك للتحصيل أو كضمان للحصول على بعض القروض، فإنه ينبغي الحصول على مصادقة من البنك تفيد وجود تلك الأوراق لديه. أما فيما يتعلق بأوراق القبض المخصومة والمحولة للغير فإنها لا تعتبر من ممتلكات المنشأة في تاريخ الميزانية، وقد سبق أن ذكرنا أن هناك مسؤولية عرضية على



للمنشأة نتيجة لهذه الأوراق، وينبغي أن تظهر هذه المسئولية في ميزانية المنشأة، وذلك عن طريق كتابة ملاحظة على الميزانية أو في صورة حساب نظامي يظهر في جانبي الميزانية العمومية.

وتكون أوراق القبض التي تعتبر من ممتلكات المنشأة مدرجة بقيمتها الاسمية المستحقة في تاريخ الاستحقاق، ويكون تاريخ الاستحقاق عادة في خلال السنة التالية، وبناء عليه فإن إظهار أوراق القبض في الميزانية العمومية بقيمتها الاسمية سيجعل هذه الميزانية لا توضح القيمة الممكن تحقيقها من أوراق القبض في تاريخ إعدادها. إن القيمة الممكن تحقيقها Net Realizable value من أوراق القبض هي بالضرورة القيمة الاسمية مطروحاً منها الخصم الممكن أن تتحمله المنشأة لو قامت بخصم هذه الأوراق في تاريخ الميزانية. وينبغي أن تظهر الميزانية العمومية القيمة الممكن تحقيقها من أوراق القبض وذلك عن طريق تكوين مخصص لمصاريف الخصم المتوقعة عن المدة من تاريخ الميزانية حتى تاريخ استحقاق أوراق القبض. ويحسب مخصص مصاريف الخصم عادة على أساس متوسط تاريخ استحقاق أوراق القبض المملوكة للمنشأة. ويستخدم لذلك سعر الخصم الذي يحدده البنك لخصم تلك الأوراق.

**مثال :**

كان رصيد أوراق القبض لدى إحدى المنشآت ٦٠٠٠ جنيه ومتوسط تاريخ استحقاقها ٣ شهور، ويبلغ سعر الخصم في البنوك ١٢٪، كما يبلغ رصيد حساب مصاريف خصم أوراق القبض ٥٠٠ جنيه، المطلوب إعداد القيد الخاصة بتكوين مخصص أوراق القبض وإظهار الحسابات اللازمة لذلك.

يحدد المخصص في المثال السابق على النحو التالي :

$$١٨٠ \text{ جنيه} = ١٢/١٠٠ \times ٢/١٢ \times ٦٠٠٠$$

وتجرى القيود التالية لإثبات هذا الخصم :

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض إلى حـ/ مخصص خصم أوراق القبض إثبات المخصص للتعليق بخصم أوراق القبض عن السنة المالية.	١٨٠	١٨٠
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة) إلى حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض ترحيل حساب مصاريف الخصم إلى حساب الأرباح والخسائر.	٦٨٠	٦٨٠

ويترتب على هذين القيمين تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ١٨٠ جنيه لمقابلة مصاريف الخصم المتوقعة، بالإضافة إلى مصاريف الخصم التي تحملتها المنشأة فعلاً أثناء السنة. ويظهر رصيد مخصص خصم أوراق القبض في الميزانية العمومية مطروحاً من رصيد حساب أوراق القبض على الصورة التالية :

الميزانية العمومية في ١٩٩٩/١٢/٣١		الأصول	
المخصص		جنيه	جنيه
	أوراق القبض	١٠٠٠٠	
	- مخصص خصم أوراق القبض	١٨٠	
			٩٨٢٠

وإذا احتاجت المنشأة إلى أموال حاضرة وأضطرت إلى خصم بعض هذه الأوراق في بداية السنة التالية فإن مصاريف الخصم الناتجة عن هذه العمليات ينبغي أن ترحل إلى حساب مخصص مصاريف خصم أوراق القبض، لأنها تعتبر بمثابة عملية إستخدام للمخصص في الغرض المكون من أجله. إلا أن

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول قصيرة الأجل

البعض يرى أن هذا القيد يمكن أن يرحل مباشرة إلى حساب مصاريف الخصم، على أساس أن الزيادة أو النقص في رصيد مخصص الخصم سترحل بدورها إلى حساب الأرباح والخسائر في نهاية السنة المالية، ذلك لأنه في نهاية كل سنة ينبغي تحديد المبلغ اللازم وجوده في حساب مخصص خصم أوراق القبض ثم معالجة الفرق بقيد في حساب الأرباح والخسائر على النحو التالي :

إذا فرض أنه في نهاية ١٩٩٩ كان رصيد أوراق القبض ٢٥٠٠ جنيه ومتوسط تاريخ إستحقاقها ٤ شهور، وسعر الخصم كما هو ١٢٪ ورصيد حساب مصاريف خصم أوراق القبض ٤٠٠ جنيه. في هذه الحالة نحدد أولاً المبلغ الواجب وجوده في حساب مخصص الخصم على النحو التالي :

$$٢٥٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} = ٣٠٠ \text{ جنيه}$$

واضح أنه ينبغي أن يكون رصيد حساب المخصص ١٠٠ جنيه ولكن الرصيد الموجود في هذا الحساب سابقاً بفرض عدم ترحيل أى مبالغ مدينة إليه) كان ١٨٠ جنيه. في هذه الحالة سيتم إثبات القيود التالية في نهاية سنة ١٩٩٩ .

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ مخصص خصم أوراق القبض إلى حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض تخفيض حساب مخصص خصم أوراق القبض ليصل رصيده إلى ١٠٠ جنيه وهو المبلغ المطلوب وجوده.	٨٠	٨٠
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة) إلى حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض ترحيل حساب مصاريف خصم أوراق القبض إلى حساب الأرباح والخسائر.	٣٢٠	٣٢٠

وتظهر الحسابات المتعلقة بهذه العمليات على الصورة التالية :

### حـ/ مخصص خصم أوراق القبض

منه	إلى حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض رصيد	١٢/٣١	١٨٠	رصيد	٩٩/١/١
٨٠					
١٠٠		٩٩/١٢/٣١			
١٨٠			١٨٠		

### حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض

منه	رصيد	٩٩/١٢/٣١	٨٠	من حـ/ مخصص أوراق القبض	٩٩/١٢/٣١
٤٠٠					
			٣٢٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	
٤٠٠			٤٠٠		

وسيطظهر مبلغ ٣٢٠ جنيه ضمن باقى المصروفات فى حساب الأرباح والخسائر، أما مخصص خصم أوراق القبض فسيطرح طرحاً شكلياً من رصيد أوراق القبض فى الميزانية العمومية.

ويتضح من القيود السابقة أن الزيادة فى حساب المخصص وقدرها ٨٠ جنيه قد رحلت إلى حساب مصاريف خصم أوراق القبض، وبالتالي فإن أى مبالغ تكون قد حملت على هذا الحساب فى بداية السنة نتيجة خصم أى أوراق مرحلة من العام الماضى تكون قد استبعدت نتيجة للإجراء السابق.

إلا أنه يلاحظ أنه إذا كانت المنشأة تعترف بوجود فوائد على عمليات البيع الآجل وتقوم بإثبات الأوراق التجارية بقيمتها الحالية عند تاريخ الحصول عليها فإنه لن يكون هناك حاجة إلى تكوين مخصص لمصاريف خصم أوراق القبض وسيحل محله حساب الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية. فبفرض أن إحدى المنشآت قد حصلت فى أول أكتوبر سنة ١٩٩٩ على أوراق تجارية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه عن عملية بيع آجله تستحق بعد سنة وقد رأت المنشأة إثبات الفوائد التى تضمنتها تلك العملية وقدرها ١٢ ٪ سنوياً، فإن قيد إثبات تلك الأوراق سيظهر على النحو التالى :

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول قصيرة الأجل

٩٩/١٠/١	من حـ/ إجمالي العملاء (العميل ...) إلى مذكورين حـ/ المبيعات حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية إثبات عملية البيع والفائدة المستحقة.	٨٨٠٠٠ ١٢٠٠٠	١٠٠٠٠٠
٩٩/١٠/١	من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ إجمالي العملاء (العميل ...) إثبات الحصول على ورقة قبض مقابل الرصيد المستحق على العميل.	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

وفي نهاية كل شهر يتم الاعتراف بتحقيق الفوائد ويجرى لذلك قيد شهري يظهر على الصورة التالية :

٩٩/١٠/٣١	من حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية إلى حـ/ الفوائد المكتسبة إثبات الفوائد المكتسبة عن شهر أكتوبر ١٩٩٩	١٠٠٠	١٠٠٠
----------	--	------	------

ويجرى قيد مماثل للقيد السابق في نهاية شهر نوفمبر وقيد آخر في نهاية شهر ديسمبر ويظهر حساب الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية في نهاية السنة المالية ١٩٩٩ على الصورة التالية :

### حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية

١٠/١	من حـ/ إجمالي العملاء	١٢٠٠٠	١٠/٣١ ١١/٣٠ ١٢/٣١ ١٢/٣١	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة إلى حـ/ الفوائد المكتسبة إلى حـ/ الفوائد المكتسبة رصيد (الميزانية)	١٠٠٠ ١٠٠٠ ١٠٠٠ ٩٠٠٠
		١٢٠٠٠			١٢٠٠٠

ويحل حساب الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية محل حساب مخصص خصم أوراق القبض السابق الإشارة إليه، بمعنى أنه يظهر مطروحاً طرْحاً شكلياً من حساب أوراق القبض في الميزانية العمومية، كما هو الحال بالنسبة لحساب مخصص خصم أوراق القبض.

#### ٧- مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة ببضاعة آخر المدة:

يعتبر تحديد قيمة البضاعة المتبقية لدى المنشأة في نهاية السنة المالية من الأمور الهامة للوصول إلى ما حققته المنشأة من أرباح خلال السنة. وقد سبق أن ذكرنا أنه في حالة المنشآت التي تستخدم نظام الجرد الدورى يتم الوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة خلال فترة محاسبية معينة عن طريق تقسيم قيمة البضاعة المتاحة للبيع خلال الفترة إلى قسمين هما :

١ - تكلفة البضاعة المباعة.

٢ - تكلفة البضاعة غير المباعة والتي تعتبر مخزون آخر المدة.

وعلى هذا يمكن القول بإختصار أن :

تكلفة البضاعة القابلة للبيع - مخزون آخر المدة = تكلفة البضاعة المباعة.

وبناء على المعادلة السابقة فإن تحديد قيمة مخزون آخر المدة يعتبر عاملاً حيوياً في تحديد قيمة تكلفة البضاعة المباعة. وبناء عليه فإن التحديد السليم لقيمة بضاعة آخر المدة يؤدي أيضاً إلى التحديد السليم لتكلفة البضاعة المباعة، فكان جرد وتقييم بضاعة آخر المدة يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة الصحيحة للبضاعة المباعة وللربح بناء على ذلك.

وتهدف إجراءات جرد وتقييم بضاعة آخر المدة إلى تحديد ذلك الجزء من تكلفة البضاعة القابلة للبيع الذى ينبغي تحميله على إيرادات الفترة الحالية، والجزء الذى ينبغي ترحيله إلى فترة تالية كمخزون ويتم تحميله على مبيعات أو إيرادات فترة تالية.

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل

وسنناقش في هذا الجزء باختصار أولاً جرد المخزون وتحديد العناصر التي يبنى إدراجها فيه، ثم نعرض لكيفية تحديد قيمة مخزون آخر المدة. ومزايًا وعيوب طرق التقييم المختلفة وذلك باختصار، نظراً لأن هذا الموضوع يدرس بالتفصيل في مراحل متقدمة من الدراسة الجامعية.

### ٧-١ - عناصر المخزون في آخر المدة

يتكون مخزون آخر المدة في المنشآت التجارية من جميع عناصر البضاعة التي تعتبر من الناحية القانونية مملوكة للمنشأة، والمعدة للبيع، والبضاعة المعدة للبيع ستتحول إلى نقدية خلال فترة تقل عادة عن سنة، ولهذا يعالج مخزون آخر المدة على أنه عنصراً من عناصر الأصول قصيرة الأجل. ويدرج هذا العنصر في الميزانية بعد أرصدة العملاء، ذلك لأن رصيد العملاء أقرب إلى التحول إلى نقدية من رصيد بضاعة آخر المدة.

أما في المنشأة الصناعية فإن مخزون آخر المدة يتكون من المواد الأولية والبضاعة تحت التشغيل والمنتجات الجاهزة، فتدرج جميع هذه العناصر أيضاً ضمن مجموعة الأصول قصيرة الأجل في الميزانية العمومية.

ويعتبر المخزون عادة أهم عنصر من عناصر الأصول قصيرة الأجل نظراً لكبر حجمه بالنسبة لباقي عناصر تلك الأصول، وبناء عليه فإن الخطأ في تقييم هذا الأصل بنسبة معينة قد يعادل الخطأ الناتج عن اغفال أحد الأصول الأخرى بالكامل. ويؤدي الخطأ في تحديد قيمة المخزون إلى خطأ في الميزانية العمومية في كل من الأصول وحقوق الملكية، كما يؤثر الخطأ على قائمة الدخل أيضاً. إلا أنه يلاحظ أن الخطأ في التقييم في أحد السنوات سيتمادى أثره إلى السنة التالية، ذلك لأن مخزون آخر المدة في سنة معينة هو بمثابة مخزون أول المدة في السنة التالية.

ونعرض فيما يلي ملخصاً للآثار المترتبة على الخطأ في مخزون أول وآخر المدة على كل من تكلفة البضاعة المباعة وعلى الربح :

- ١- إذا حدث تخفيض فى مخزون آخر المدة فإنه يترتب على ذلك مغالاة فى تكلفة البضاعة المباعة وتخفيض فى ربح الفترة الحالية.
- ٢- إذا كان هناك زيادة فى مخزون آخر المدة، يترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، وينتج عن ذلك مغالاة فى أرباح الفترة الحالية.
- ٣- إذا حدث تخفيض فى بضاعة أول المدة، يترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، ومغالاة فى أرباح الفترة الحالية.
- ٤- إذا كان هناك مغالاة فى بضاعة أول المدة، ينتج عن ذلك مغالاة فى تكلفة البضاعة المباعة، وتخفيضاً فى أرباح الفترة الحالية.

#### ٧- ب- جرد البضاعة الموجودة فى آخر المدة:

يوجد أسلوبين لمعالجة عمليات البضاعة، على نحو ما سبق أن ذكرنا، الأسلوب الأول يسمى أسلوب الجرد المستمر، والأسلوب الآخر يسمى نظام الجرد الدورى. وفى ظل نظام الجرد المستمر ترحل المشتريات إلى حساب مخزون البضاعة، ويجعل هذا الحساب دائناً بقيمة المردودات، كما أنه يجعل دائناً بقيمة تكلفة البضاعة المباعة، على نحو ما سبق أن بينا بالتفصيل، وفى ظل هذا النظام سيمثل حساب مخزون البضاعة الرصيد الدفترى للبضاعة التى ينبغى وجودها بالمخازن فى نهاية الفترة. أما فى ظل نظام الجرد الدورى فإن المشتريات ترحل إلى حساب المشتريات وسيكون حساب مخزون البضاعة هو رصيد حساب المخزون فى أول الفترة. فجميع المشتريات التى تمت خلال هذه الفترة رحلت إلى حساب المشتريات، فكأن مخزون أو بضاعة آخر المدة ليس لها أى وجود بين حسابات دفتر الأستاذ العام فى المنشأة، ولهذا ينبغى تحديدها عن طريق جرد البضاعة الموجودة لدى المنشأة فى آخر السنة المالية جرداً فعلياً.

أى أن تحديد قيمة بضاعة آخر المدة بقصد تصوير الحسابات الختامية والميزانية فى ظل نظام الجرد الدورى يتطلب إجراء خطوتين هما :



## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتصويات المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل

- ١- جرد البضاعة الموجودة فعلاً في آخر السنة المالية عن طريق عدّها أو وزنها أو قياسها.
- ٢- إعطاء البضاعة الموجودة نتيجة للجرد قيماً أى القيام بعملية تقييم لتلك البضاعة.

وفى كثير من المنشآت يتم الجرد فى أواخر السنة المالية، بينما تقوم بعض المنشآت بالجرد على مدار السنة وذلك تفادياً لتعطيل الأعمال فى نهاية السنة حتى يتم إجراء الجرد. وعموماً فإنه فى ظل نظام الجرد الدورى يجب تكوين لجان لجرد المخازن المختلفة ولجان للمراجعة، وتقوم تلك اللجان بتدوين البضاعة الموجودة فى منطقة إختصاص كل منها فى قوائم أو كشوف الجرد. ويجب أن تتم عمليات جرد البضاعة بمنتهى الدقة وذلك تفادياً لتكرار بعض العناصر فى كشوف الجرد أو تلافياً لإغفال بعض العناصر. ويجرى العمل فى بعض المنشآت على إعداد كارتة بالنسبة لكل بضاعة تم حصرها، بحيث أن العناصر التى لا يوجد لها كارتة يكون من السهل تمييزها وجردها. ويجرى العمل فى بعض المنشآت على حصر البضاعة مرتين تفادياً لوجود أخطاء فى عملية الجرد. وعند استخدام الكارتات فى القيام بعملية الجرد وبعد عمليات المراجعة اللازمة يكون من السهل جمع الكارتات وفقاً لأرقامها المسلسلة للتأكد من عدم فقد أحدها، وتستخدم تلك الكارتات لإعداد كشوف الجرد.

وجدير بالذكر أن قوائم الجرد يجب أن تشمل على جميع عناصر البضاعة المملوكة للمنشأة بصرف النظر عن أماكن وجودها، ويدخل فى ذلك البضاعة الموجودة فى مخازن المشروع، والبضاعة بمخازن الإستيداع بالدائرة الجمركية، والبضاعة المشتراة وتحت الاستلام طالما أنها قد أدرجت ضمن مشتريات المنشأة، إلا أنه يجب أن يستبعد من البضاعة الموجودة بالمخازن البضاعة المباعة التى لم يتم تسليمها للعملاء بعد، طالما أن هذه البضاعة قد أدرجت ضمن مبيعات المنشأة، وجعلت حسابات العملاء مدينة بها.

## ٧-ج- تقييم المخزون السلمي:

سبق أن بينا كيف يؤثر تقييم المخزون تأثيراً مباشراً على تحديد الربح، ولهذا ينبغي استخدام أسس سليمة لتقييم المخزون حتى يكون التقييم سليم وواقعي وحتى تتحقق الدقة المطلوبة في تحديد الربح الدوري للمشروع، وحتى يمكن توفير المعلومات المطلوبة لجميع الجهات المهتمة بأعمال المشروع بحيث تكون تلك البيانات في صورة مفيدة ويمكن الإعتماد عليها.

وعلى الرغم من أنه يوجد طرق عديدة لتقييم المخزون السلمي، إلا أن أكثر هذه الأسس استخداماً في كثير من الدول هو أسس التكلفة، وبالإضافة إلى هذا الأساس فإنه يوجد طريقة أخرى للتقييم هي قيمة التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل. وسنعرض أولاً للعناصر المكونة لتكلفة المخزون وكيفية تحديد تلك التكلفة وذلك حتى يمكن بعد ذلك الانتقال إلى الطريقة الأخرى وهي التكلفة أو السوق أيهما أقل.

## ٧-د- التكلفة كأساس لتقييم المخزون:

إن الأساس الأول لتقييم المخزون هو التكلفة، وتعرف التكلفة بأنها القيمة المدفوعة أو التضحية التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل. وبالنسبة للمخزون فإن التكلفة تعني أساساً النفقات والأعباء المباشرة وغير المباشرة التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على عناصر المخزون في وضعها ومكانها الحالي. وطالما أن المحاسبة تقوم أساساً على التكلفة، فإن تقييم المخزون على أساس التكلفة يعتبر متمشياً مع معالجة عناصر أخرى هامة.

وتتكون تكلفة المخزون من الثمن المدفوع في سبيل الحصول عليه مضافاً إلى ذلك تكاليف النقل في حالة التسليم محل البائع، ذلك لأن تكلفة النقل تعتبر ضرورية للحصول على المخزون في المكان الموجود فيه في آخر السنة. ولكن في كثير من الحالات يكون من الصعب تخصيص تكاليف النقل بالنسبة لعناصر معينة من المخزون، ولهذا يجرى العمل في بعض المنشآت على إضافة نسبة من تكاليف النقل للداخل (أو نقل المشتريات) على المخزون. كما

أن كثير من المنشآت لاتأخذ تكاليف النقل فى الاعتبار عند تقييم المخزون السلى فى نهاية السنة المالية، وذلك مراعاة للسهولة وأختصارا للوقت على الرغم من أن هذا الإجراء ليس سليماً من الناحية النظرية، ذلك لأنه يترتب عليه إعتبار جميع تكاليف النقل للداخل جزء من تكلفة البضاعة المباعة وفى الحقيقة فإن جزء منها يخص تكلفة البضاعة غير المباعة (المخزون)، وعموماً فإنه إذا كانت تكاليف النقل للداخل قليلة فإن الخطأ الناتج عن إعتبارها جزء من تكلفة البضاعة المباعة يمكن تبريره وفقاً لمقتضيات السرعة فى إنتاج المعلومات، على أساس أن الجهد الإضافى المطلوب لتلك العملية قد لا يعادل المنافع المترتبة على الحصول على معلومات فى منتهى الدقة.

وما ينطبق على النقل للداخل ينطبق أيضاً على تكاليف إدارة المشتريات وإدارة الإستلام وغيرها من النفقات الفرعية المرتبطة بالمخزون. فهى عادة تعالج على أنها مصاريف تخص الفترة دون محاولة تخصيص جزء منها على تكلفة المخزون وذلك مراعاة للسهولة والإقتصاد فى الوقت.

### تحديد التكلفة فى حالة وجود تقلبات فى أسعار الشراء:

تحدث كثير من التقلبات فى أسعار شراء نفس البضائع فى خلال السنة المالية، فقد تقوم المنشأة بالشراء عدة مرات خلال السنة، وفى كل مرة يكون هناك سعر خاص للمشتريات ويشار هنا تساؤل هام جداً وهو أنه إذا كانت المنشأة خلال السنة قد إشترت نفس السلعة بعدة أسعار وفقاً لتاريخ الشراء فما هو السعر الذى يستخدم فى تحديد تكلفة البضاعة المباعة والسعر الذى يستخدم فى تحديد تكلفة البضاعة غير المباعة فى آخر السنة المالية ؟

ولتوضيح هذه الفكرة نفترض البيانات التالية المتعلقة بأحد عناصر المخزون:

بيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
	وحدة		
رصيد أول المدة	١٠٠	١٠	١٠٠٠
أول مشتريات (مارس ٩٩)	٥٠٠	١١	٥٥٠٠
ثاني مشتريات (مايو ٩٩)	٥٠٠	١٢	٦٠٠٠
ثالث مشتريات (أكتوبر ٩٩)	٥٠٠	١٣	٦٥٠٠

١٤٠٠	١٤	١٠٠ (ديسمبر ٩٩)	رابع مشتريات
٢٠٤٠٠		١٧٠٠	البضاعة القابلة للبيع
		٩٠٠	الوحدات المباعة
		٨٠٠	المخزون آخر المدة

واضح من هذا الجدول أن مبيعات الفترة ٩٠٠ وحدة والمخزون الموجود آخر المدة ٨٠٠ وحدة، وحتى يمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد تكلفة المخزون ينبغي أن نضع بعض الافتراضات المتعلقة بأى الوحدات تم بيعها وأبها لم يباع فى نهاية السنة المالية. ويوجد كثير من الافتراضات الممكن وضعها بالنسبة لتحديد المباع وغير المباع، ولكننا سنتعرض فقط فى هذه المرحلة من الدراسة إلى أربعة منها فقط، وكل افتراض منها يقوم بتمييز البضاعة غير المباعة (المخزون) بطريقة معينة تؤدي إلى قيمة مختلفة للمخزون عن غيره من الافتراضات، وبالتالي إلى اختلاف القوائم المالية فيما يتعلق بعنصر المخزون.

والافتراضات الأربعة (وبالتالى طرق تقسيم المخزون) التى سنعرضها هنا هى:

- ١- تمييز البضاعة Specific Identification
- ٢- متوسط التكلفة Average cost
- ٣- الوارد أولاً صادر أولاً First-in-First-out
- ٤- الوارد أخيراً صادر أولاً Last-in-First-out

ووفقاً للمعيار المصرى رقم (٢) والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢)، بعنوان المخزون، تم تقسيم طرق حساب تكلفة المخزون إلى المعالجات التالية:

المعالجة المطلوبة: طريقة تمييز البضاعة لبنود المخزون المحددة بناتها والمنتجات والخدمات التى يمكن فصلها ويتم ربطها بمشروعات معينة.

المعالجة القياسية: طريقة الوارد أولاً صادراً أولاً أو طريقة المتوسط المرجح للتكلفة.

المعالجة البديلة المسموح بها: طريقة الوارد أخيراً صادراً أولاً.

وعلى الرغم من أن كل طريقة من هذه الطرق ستؤدي إلى الحصول على معلومات مختلفة عن غيرها من الطرق فيما يتعلق بتحديد تكلفة البضاعة المباعة، وتحديد تكلفة المخزون في آخر المدة، إلا أن التقييم مازال على أساس التكلفة. أو بعبارة أخرى إن هذه الطرق تمثل بدائل مختلفة لتعريف التكلفة. وسنعرض لكل بديل من تلك البدائل باختصار في الصفحات التالية

#### ١- تمييز بضاعة آخر المدة: Specific Identification

إذا كان من الممكن تمييز الوحدات التي يتكون منها مخزون آخر المدة وتحديد مصدرها أو تاريخ شرائها، فإنه من الممكن استخدام سعر شرائها كأساس لتقييمها، فإذا أمكن القول أن المخزون وقدره ٨٠٠ وحدة يتكون من ٣٠٠ وحدة مشترا بتاريخ مارس ٩٩ وعدد ٤٠٠ وحدة بتاريخ أكتوبر ٩٩ والباقي وقدره ١٠٠ وحدة يمثل مشتريات ديسمبر ٩٩، في مثل هذه الحالة تكون تكلفة المخزون في آخر المدة على الصورة التالية.

وحدة	سعر	قيمة	
	جنيه	جنيه	
مخزون من مشتريات مارس ٩٩	٣٠٠	١١	٣٣٠٠
مخزون من مشتريات أكتوبر ٩٩	٤٠٠	١٣	٥٢٠٠
مخزون من مشتريات ديسمبر ٩٩	١٠٠	١٤	١٤٠٠
المجموع	٨٠٠		٩٩٠٠

وفي هذه الحالة تكون تكلفة البضاعة المباعة هي حاصل طرح قيمة المخزون في آخر المدة من تكلفة البضاعة القابلة للبيع على النحو التالي :

جنيه	
تكلفة البضاعة القابلة للبيع	٢٠٤٠٠
يطرح تكلفة المخزون آخر المدة	٩٩٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٠٥٠٠

وبلاحظ أن استخدام الطريقة السابقة محدود بإمكانية تمييز بضاعه آخر المدة وتحديد مصدرها، إلا أنه في الحالات التي تكون فيها البضاعة نمطية وغير قابلة للتمييز لن يكون من الممكن استخدام هذه الطريقة، ولهذا فإن استخدامها يكون قاصراً على السلع المرتفعة القيمة مثل السيارات والجرارات وما إلى ذلك.

## ٢ - طريقة متوسط التكلفة: Average cost method

إذا كانت البضاعة نمطية وغير قابلة للتمييز فإنه يمكن استخدام طريقة متوسط التكلفة المرجح بالأوزان، كأساس لتقييم المخزون، ويمكن الوصول إلى متوسط تكلفة المخزون عن طريق توزيع (أو قسمة) إجمالي تكلفة البضاعة القابلة للبيع على عدد وحدات البضاعة القابلة للبيع ويؤدي ذلك إلى الوصول إلى متوسط تكلفة الوحدة الذي يستخدم كأساس لتقييم مخزون آخر المدة على الصورة التالية :

تكلفة البضاعة القابلة للبيع	٢٠٤٠٠	جنيه
÷ عدد الوحدات القابلة للبيع	١٧٠٠	وحدة
= متوسط التكلفة للوحدة	١٢	جنيه
- : قيمة مخزون آخر المدة (٨٠٠) وحدة	<u>٩٦٠٠</u>	جنيه

وبلاحظ أنه عند مقارنة النتائج التي نحصل عليها من استخدام هذه الطريقة بالنتائج التي حصلنا عليها من استخدام طريقة تمييز بضاعة آخر المدة سنجد اختلافات بالنسبة لتقييم المخزون وتكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة القابلة للبيع	٢٠٤٠٠
يطرح : مخزون آخر المدة	٩٦٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	<u>١٠٨٠٠</u>

وبلاحظ أن المخزون قيمته ٩٩٠٠ جنيه عند استخدام طريقة التمييز وقيمته ٩٦٠٠ جنيه فقط عند استخدام متوسط التكلفة، وقد انعكس هذا الفرق بطبيعة الحال على تكلفة البضاعة المباعة.

**الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة**  
**بالأصول قصيرة الأجل**

ويرجع السبب في إختلاف تقييم المخزون عند إستخدام طريقة متوسط التكلفة عن التقييم عند إستخدام طريقة التمييز، إلى أن متوسط التكلفة يتأثر بجميع أسعار المشتريات خلال السنة المالية، وقد يترتب على هذا التأثير تخفيض في متوسط التكلفة عن السعر في آخر السنة كما هو الحال بالنسبة للمثال المعروض هنا. ويتتقد البعض هذه الطريقة على أساس أنها لاتعطي أهمية أكبر للأسعار الجارية عن الأهمية المعطاة للأسعار التي كانت سائدة في بداية السنة المالية.

**٣ - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً : First-in-First-out**

غالباً ما يشار إلى هذا الطريقة بالحروف الأولى على شكل FIFO وتقوم هذه الطريقة على أساس إفتراض أن البضاعة المستراة أولاً هي التي تباع أولاً بمعنى آخر أن البيع يكون من أقدم أرصدة المخزون وبناء عليه فان المخزون في آخر المدة سيتكون من البضاعة المشتراة في أواخر السنة المالية. ويلاحظ أن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً يمكن إستخدامها في أى نوع من المنشآت بصرف النظر عما إذا كان التدفق الفعلي للبضاعة يخضع فعلاً للإفتراض الذي تقوم عليه أم لا من الناحية العملية. فهذه الطريقة كغيرها من طرق تحديد تكلفة المخزون هي بمثابة طريقة للتقييم وليست طريقة للتخزين. وباستخدام الأرقام الواردة في المثال السابق عرضه فان مخزون آخر المدة يتم تقييمه وفقاً لهذه الطريقة على النحو التالي :

القيمة	السعر	الكمية	
	جنيه	وسدة	جنيه
١٤٠٠	١٤	١٠٠	١٠٠ وحدة من مشتريات ديسمبر ٩٩
٦٥٠٠	١٣	٥٠٠	٥٠٠ وحدة من مشتريات أكتوبر ٩٩
٢٤٠٠	١٢	٢٠٠	٢٠٠ وحدة من مشتريات مايو ٩٩
<u>١٠٣٠٠</u>		<u>٨٠٠</u>	المجموع

واضح من النتيجة التى حصلنا عليها أنه فى خلال فترات إرتفاع مستويات الأسعار فإن هذه الطريقة ستؤدى إلى الحصول على تقييم مرتفع للمخزون عن طريقة متوسط التكلفة، ويؤدى هذا بطبيعة الحال إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالى:

جنيه	
٢٠٤٠٠	تكلفة البضاعة القابلة للبيع
١٠٣٠٠	يطرح مخزون آخر المدة
<u>١٠١٠٠</u>	تكلفة البضاعة المباعة

ويمكن القول أن هذه الطريقة تؤدى إلى تقييم مخزون آخر المدة بقيمة تقترب إلى حد كبير من الأسعار الجارية والظروف السائدة عند إعداد الميزانية العمومية.

#### ٤ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً : Last-in-First-out

وغالباً ما يشار إلى هذه الطريقة بالحروف الأولى على شكل Lifo وتقوم هذه الطريقة على أساس إفتراض أن البضاعة الاحداث من ناحية الحصول عليها يتم بيعها أولاً، وبناء عليه يتكون المخزون من أقدم العناصر المشتراه، ولا يتفق هذا الإفتراض بطبيعة الحال مع التدفق الحقيقى للسلع فى كثير من المنشآت، ولكن العوامل التى تثار فى صالح إستخدام هذه الطريقة أنه كلما باعت المنشأة بضاعة كلما كان هناك حاجة إلى إحلالها ببضاعة جديدة، أى أن عملية البيع تتطلب إحلال البضاعة المباعة بغيرها. ويرى أنصار تلك الطريقة أن التحديد السليم للربح يتطلب ضرورة مقابلة التكلفة الجارية للبضاعة بالأسعار الجارية للمبيعات، وذلك دون النظر إلى التدفق الطبيعى للسلع أو للبضاعة المسلمة إلى العملاء. وباستخدام الأرقام الواردة فى المثال السابق عرضه فإنه يتم تقييم مخزون آخر المدة وقرره ٨٠٠ وحدة فى الصورة التالية:



## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول قصيرة الأجل

القيمة	السعر	الكمية	
جنيه	جنيه	وحدة	
١٠٠٠	١٠	١٠٠	١٠٠ وحدة من مخزون أول المدة
٥٥٠٠	١١	٥٠٠	٥٠٠ وحدة من مشتريات مارس ٩٩
٢٤٠٠	١٢	٢٠٠	٢٠٠ وحدة من مشتريات مايو ٩٩
٨٩٠٠		٨٠٠	المجموع

واضح أن تكلفة المخزون في آخر المدة هي ٨٩٠٠ وهى أقل القيم الناتجة، ففي ظل طريقة التمييز كانت قيمته ٩٩٠٠ جنيه وفي ظل طريقة متوسط التكلفة ٩٦٠٠ جنيه، وعند استخدام طريقة الوارد أولاً صادراً أولاً كانت قيمته ١٠٣٠٠ جنيه. وطالما أن جزء صغير من تكلفة البضاعة القابلة للبيع قد خصص لتكلفة المخزون، فلا بد أن يكون الجزء الأكبر من تلك التكلفة قد خصص لتكلفة البضاعة المباعة، كما يتضح من الجدول التالي :

جنيه	
٢٠٤٠٠	تكلفة البضاعة القابلة للبيع
٨٩٠٠	يطرح مخزون آخر المدة
١١٥٠٠	تكلفة البضاعة المباعة

### مقارنة بين الطرق المختلفة لتحديد تكلفة المخزون:

عرضنا في الجزء السابق لاربعة طرق مختلفة لتحديد تكلفة مخزون آخر المدة، وسنقوم بمقارنة النتائج التي نحصل عليها من استخدام تلك الطرق الأربعة وتحديد تأثير استخدامها على كل من تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وذلك بإفتراض أن المبيعات عن الفترة موضع البحث ٣٠٠٠٠ جنيه.

البيان	طريقة تمييز البضاعة	متوسط التكلفة	الوارد أولاً صادر أولاً	الوارد أخيراً صادر أولاً
المبيعات	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة :				
مخزون أول المدة	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
المشتريات	١٩٤٠٠	١٩٤٠٠	١٩٤٠٠	١٩٤٠٠
تكلفة البضاعة القابلة للبيع	٢٠٤٠٠	٢٠٤٠٠	٢٠٤٠٠	٢٠٤٠٠
يطرح مخزون آخر المدة	٩٩٠٠	٩٦٠٠	١٠٣٠٠	٨٩٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٠٥٠٠	١٠٨٠٠	١٠١٠٠	١١٥٠٠
إجمالي ربح المبيعات	١٩٥٠٠	١٩٢٠٠	١٩٩٠٠	١٨٥٠٠

يتضح من المقارنة السابقة أنه في خلال فترات ارتفاع الأسعار يؤدي استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً إلى تخفيض الربح عما لو استخدمت طريقة أخرى لتحديد تكلفة المخزون، وربما هذا هو السبب الذي حدا بكثير من رجال الأعمال الولايات المتحدة وأوروبا الغربية إلى استخدام تلك الطريقة. وجدير بالذكر أن استخدام طريق الوارد أخيراً صادر أولاً في تحديد تكلفة المخزون فترات انخفاض الأسعار يؤدي إلى تضخيم الأرباح إذا ما قورنت بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً التي ستؤدي إلى الحصول على أدنى قيمة للأرباح في مثل هذه الظروف. ومن الطبيعي أن المفاضلة بين تلك الطرق يكون في غاية الأهمية خاصة في الفترة الطويلة التي يكون فيها تقلبات كبيرة في الأسعار، انما اذا لم يكن هناك تقلبات في الأسعار فجميع الطرق ستؤدي إلى نفس النتائج.

### ماهي أفضل طريقة لتحديد تكلفة المخزون ؟

تعتبر الطرق الأربعة السابق عرضها لتحديد تكلفة المخزون طرقاً مقبولة من الناحية المحاسبية والضريبية، ولا يمكن القول أن أحد هذه الطرق هي الأحسن

أو الأفضل أو الصحيحة، ويجب إختيار إحداهما في ضوء ما تحدثه من تأثير محتمل على الميزانية العمومية وعلى الحسابات الختامية وعلى وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وعلى تحديد أسعار بيع المنتجات.

وعموماً فإنه في حالات لارتفاع الأسعار (أسعار المشتريات والمنتجات) وفي حالة اعتماد أسعار بيع المنتجات على السجلات المحاسبية يكون من المستحسن استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، على أساس أنها تعمل على مقابلة الإيرادات مقومة بالأسعار الجارية مع المصروفات مقومة بأسعار آخر المشتريات وهي تكون قريبة بدرجة كبيرة من الأسعار الجارية أو أسعار الإحلال عن أى طريقة أخرى من طرق تحديد التكلفة. ولكن من ناحية أخرى فإن استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لتحديد تكلفة المخزون تؤدي إلى تقييم المخزون السلعي في آخر المدة بأسعار تبتعد كثيراً عن الأسعار الجارية. أما استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً فهي تؤدي إلى تقييم المخزون في الميزانية بقيم تقترب كثيراً من القيم الجارية.

ومن العرض السابق يتضح صعوبة تحديد أفضل طريقة لتحديد التكلفة، وذلك نظراً لتأثير رقم المخزون على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي (الميزانية)، خاصة إذا أدركنا أن كل من هاتين القائمتين لها هدفها الخاص بها. ففي قائمة الدخل يكون الغرض من تقييم المخزون السلعي هي مقابلة الإيرادات بالمصروفات، أما في الميزانية فإن المخزون وغيره من الأصول قصيرة الأجل تعتبر مؤشراً لقياس قدرة المنشأة على الوفاء بديونها (قصيرة الأجل). ولهذا فإن تقييم المخزون بما يقترب من قيمة الإحلال يعتبر ملائماً.

ومن ناحية أخرى فإذا كان اتجاه أسعار الضرائب نحو الصعود يكون من المستحسن للمنشأة أن تستخدم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لتخفيض مقدار الضرائب السنوية المدفوعة في الفترة الحالية.

## ٧- هـ- طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

على الرغم من أن التكلفة تمثل الأساس الأول لتقييم المخزون السلمي، إلا أنه قد يكون هناك ظروفًا خاصة تجعل من المناسب تقييم المخزون بقيمة أقل من تكلفته، مثال ذلك الحالات التي تتناقص فيها منفعة المخزون نتيجة لعامل القدم أو التدهور الطبيعي في قيمته أو إنخفاض مستوى الأسعار. ومثل هذه الحالات يكون هناك خسارة قد وقعت، وينبغي أن نعترف بتحقيق تلك الخسارة في تلك الفترة التي تحدث فيها مثل هذه العوامل، وذلك عن طريق تخفيض قيمة المخزون إلى مستوى أقل يحددها السوق، ويعنى اصطلاح سعر السوق كما هو مقصود هنا قيمة الإحلال الجارية Current replacement فبالنسبة للمنشآت التجارية يعنى سعر السوق القيمة التي ينبغي أن تدفعها المنشأة في الوقت الحاضر للبضاعة الموجودة في حالة شرائها بالكميات المعتادة من مصادر التوريد المعروفة بما في ذلك تكاليف النقل للداخل. وبناء على ذلك يمكن القول أن القاعدة السابقة تعنى قيمة التكلفة أو قيمة الإحلال أيهما أقل.

وجدير بالذكر أنه في المراحل الأولى لتطور المحاسبة، وحيث كان التركيز على الميزانية العمومية التي كانت تستخدم أساساً بواسطة الدائنين للحكم على المركز المالي للمشروع، كان التحفظ يسود في ذلك الوقت بالنسبة لتقييم أصول المنشآت، وكان الاعتقاد السائد في تلك الفترة أن تلك الطريقة ملائمة لأنه يترتب على إستخدامها الحصول على القيمة الدنيا للمخزون (أو القيمة الأكثر أمناً). وقد استخدمت هذه الطريقة لمدة طويلة دون نظر إلى إمكانية عدم تأثر أسعار البيع للمنشأة بالتدهور في أسعار إحلال المخزون.

ومع زيادة أهمية قائمة الدخل بدأ الكثير من المحاسبين يعتقدون أن القاعدة السابقة غير مرضية، ذلك لأن تخفيض قيمة المخزون في فترة معينة (إلى سعر الإحلال الذي يقل عن التكلفة) وبيع ذلك المخزون في الفترة التالية بنفس أسعار البيع المعتادة سيترتب عليه وجود خسائر طبيعية في الفترة الحالية ومغالة في أرباح الفترة التالية. إن التطبيق العشوائي لقاعدة سعر التكلفة أو الإحلال أيهما أقل يتجاهل حقيقة هامة مؤداها أن أسعار البيع لا تتناقص

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل

دائماً مع التناقص في أسعار الإحلال الخاصة بالمشتريات. وحتى في الحالات التي تنخفض فيها أسعار البيع مع الإنخفاض في أسعار الإحلال فإن التناقص لن يكون بنفس النسبة.

وبسبب هذه الاعتراضات فقد تعرضت الطريقة السابقة لبعض التعديلات بحيث تطبق على النحو التالي :

إذا كان من المحتمل أن تباع البضاعة بسعر سوف يؤدي إلى الحصول على أرباح عادية، فإنه يجب تقييم المخزون بالتكلفة على الرغم من أن تكلفة الإحلال تكون أقل من التكلفة. يفرض أن المنشأة اشترت بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وذلك بقصد إعادة بيعها للعملاء بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، ويفرض أن أسعار إحلال هذه المشتريات بغيرها أنخفضت من ٢٠٠٠ إلى ١٦٠٠ جنيه، ولكنه من المعتقد أنه يمكن بيع تلك المنتجات بمبلغ ٢٩٠٠ جنيه، بمعنى أن الربح العادي المتوقع قد إنخفض بمبلغ ١٠٠ جنيه، في مثل هذه الحالة يمكن تخفيض تكلفة المخزون بهذه القيمة، أي تصبح قيمته التي تظهر في الميزانية ١٩٠٠ جنيه (٢٠٠٠ - ١٠٠ جنيه) على أساس أنه لا يوجد مبرر في مثل هذه الحالات لتخفيض قيمة المخزون إلى تكلفة الإحلال الجارية (١٦٠٠ جنيه).

ومن التعديلات الأخرى لطريقة سعر التكلفة أو الإحلال أيهما أقل أن المخزون لا يمكن أن يتم تقييمه بقيمة أكبر من صافي القيمة الممكن تحقيقها Net realizable value والتي يمكن تعريفها بأنها القيمة المتوقعة من بيع المخزون مطروحاً منها تكاليف البيع والتوزيع المتوقعة، فعلى سبيل المثال إذا كانت تكلفة أحد عناصر المخزون ٥٠٠٠ جنيه وأنه يمكن إحلاله بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه، ويمكن بيع البضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه وأن تكاليف البيع والتوزيع المتوقعة هي ١٢٠٠ جنيه، في مثل هذه الحالة ينبغي أن تخفض قيمة المخزون إلى ٤٠٠٠ جنيه وهي صافي القيمة الممكن تحقيقها وهي أقل من قيمة الإحلال.

وفقاً للمعيار الخاص بالمصري رقم (٢)، والمناظر للمعيار الدولي رقم (٢)،  
بمؤات الخزون، يجب قياس قيمة الخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة البعثة  
(صافي القيمة الممكن تحقيقها) أيهما أقل.

#### ٧- كيفية تطبيق طريقة التكلفة أو الإحلال أيهما أقل :

تطبق طريقة سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل عن طريق تحديد سعر التكلفة وسعر السوق بالنسبة لكل عنصر من عناصر الخزون، وإستخدام القيمة الأقل بالنسبة لكل حالة على حدة. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك أحد عناصر الخزون. تكلفته ١٠ جنيه وسعر الإحلال بالنسبة له ٩ جنيه، فيتم تقييمه على أساس ٩ جنيه، وإذا كان هناك عنصر آخر تكلفته ٤٠ جنيه وسعر السوق ٤٥ جنيه فيتم تقييمه على أساس ٤٠ جنيه. ويلاحظ أن إجمالي تكلفة العناصر ٥٠ جنيه وسعر السوق بالنسبة لهم ٥٣ جنيه، ولكن قيمة الخزون عند تطبيق القاعدة السابقة على أساس كل عنصر هي ٤٩ جنيه فقط، وذلك كما يتضح من الجدول التالي بالنسبة لاربعة عناصر فقط :

عناصر الخزون	الكمية	سعر الوحدة		التكلفة أو السوق أيهما أقل جنيه
		السوق	التكلفة	
أ	١٠٠	٩	١٠	٩٠٠
ب	٢٥٠	٤٥	٤٠	١٠٠٠٠
ج	٢٠٠	٢٢	٢٠	٤٠٠٠
د	١٠٠	١٠	١٥	١٠٠٠
المجموع				١٥٩٠٠

واضح من الجدول السابق أننا طبقنا القاعدة السابقة بالنسبة لكل عنصر من عناصر الخزون مما ترتب عليه أن أصبحت قيمته ١٥٩٠٠ جنيه. وفي بعض الحالات يمكن تطبيق الطريقة السابقة على أساس مقارنة مجموع التكلفة ومجموع القيم المحددة على أساس سعر البيع بالنسبة لجميع عناصر

المخزون على النحو التالى :

عصر المخزون	الكمية	سعر الوحدة		قيمة التكلفة الإجمالية	القيمة السوقية الإجمالية
		السوق	التكلفة		
أ	١٠٠	١٠	٩	١٠٠٠	٩٠٠
ب	٢٥٠	٤٠	٤٥	١٠٠٠٠	١١٢٥٠
جـ	٢٠٠	٢٠	٢٢	٤٠٠٠	٤٤٠٠
د	١٠٠	١٥	١٠	١٥٠٠	١٠٠٠
المجموع				١٦٥٠٠	١٧٥٥٠

واضح من هذا الجدول أن إجمالى التكلفة هو ١٦٥٠٠ جنيه وإجمالى قيمة الإحلال ١٧٥٥٠ ، فبعد تطبيق الطريقة السابقة على الجميع تكون قيمة المخزون فى الحسابات الختامية والميزانية هى ١٦٥٠٠ جنيه.

#### ٧-ز- التجانس أو الثبات فى تقييم المخزون:

يمكن للمنشأة أن تختار أى طريقة لتقييم المخزون الخاص بها، كما يمكن أن تطبق الطريقة التى تختارها بالأسلوب المناسب لإحتياجاتها، ولكن بمجرد إختيار الطريقة فإنه يجب إستخدامها باستمرار من سنة إلى أخرى. إن تغيير طريقة تقييم المخزون يؤدى عادة إلى تغيير الأرباح فى السنة التى يتم فيها ذلك التغيير. ولهذا فإن تغيير طرق تقييم المخزون عادة ما يقلل من إمكانية الإعتماد على القوائم المالية من جانب محلى هذه القوائم.

ولايعنى شرط التجانس، بطبيعة الحال، عدم إمكان المنشأة تغيير طريقة التقييم التى تستخدمها أبداً، إنه يمكن التغيير فى الحالات التى يكون هناك مبرر قوى لذلك، على أنه ينبغى أن تقوم المنشأة بتوضيح آثار ذلك التغيير على القوائم المالية، وتتطلب قوانين بعض الدول، كما هو الحال فى جمهورية مصر

---

العربية من مراقب الحسابات أن ينص صراحة في تقريره على القوائم المالية أن المنشأة تستخدم الإجراءات والطرق المحاسبية بطريقة مستمرة ومتجانسة، أو أن يشير في تقريره صراحة إلى أى تغيير في استخدام تلك الطرق والأساليب.

٧-ج- المخزون السلعي من الناحية المحاسبية:

سبق أن أوضحنا كيفية معالجة عمليات المخزون من الناحية المحاسبية عند استخدام أنظمة الجرد المختلفة - كما سبق أن أوضحنا في الباب الثاني من هذا الكتاب أيضا (في الفصلين الرابع والخامس) كيفية معالجة المخزون في آخر الفترة المحاسبية عند استخدام ورقة العمل لإستكمال الدورة المحاسبية في كل من المنشآت التجارية والصناعية.



## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

### على

## الفصل السادس عشر

### أولاً - الأسئلة النظرية

- ١- بين كيف يمكن تحقيق الرقابة الداخلية على النقدية وحدد أهمية ذلك.
- ٢- اشرح كيف يمكن معالجة حالات العجز والزيادة في الأرصدة النقدية.
- ٣- ماهى إجراءات إيداع نقدية بالبنوك وما أهمية ذلك ؟
- ٤- بين كيفية إجراء التسوية بين الرصيد الدفترى لحساب البنك والرصيد طبقاً لكشف الحساب الجارى.
- ٥- ماهى مبررات جرد أرصدة العملاء ؟
- ٦- عرف مخصص الديون المشكوك فيها وبين طرق تقديره.
- ٧- اشرح كيف يمكن معالجة الديون التى يتقرر إعدامها.
- ٨- بين كيف تظهر أرصدة العملاء فى الميزانية.
- ٩- اشرح كيف يؤثر مخزون آخر المدة على كل من تكلفة البضاعة المباعة وعلى مجمل الربح.
- ١٠- أشرح كيف يمكن إتخاذ التكلفة كأساس لتقييم بضاعة آخر المدة.
- ١١- ماهى البدائل المختلفة لتحديد تكلفة المخزون ؟
- ١٢- أشرح مع التمثيل كيفية إستخدام البدائل المختلفة الخاصة بتحديد تكلفة المخزون فى آخر المدة.
- ١٣- هل يختلف الربح مع إختلاف بدائل تحديد تكلفة المخزون ؟
- ١٤- بين كيف يمكن إستخدام طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل كأساس لتقييم المخزون السلمى.
- ١٥- هل تلتزم المنشأة بإستخدام أساس واحد لتقييم المخزون إلى الأبد.
- ١٦- بين أوجه الخطأ والصواب فى العبارات التالية مبرراً وجهة نظرك فيما لايزيد عن ثلاثة سطور فى كل حالة :

- تعتبر النقدية من الأصول طويلة الأجل فى المنشآت التجارية.
  - تلعب الرقابة الداخلية دوراً كبيراً بالنسبة للنقدية.
  - لاينبغى إجراء قيود بالنسبة للعجز أو الزيادة فى رصيد النقدية.
  - لاينبغى أن يتحقق التطابق دائماً بين الرصيد الدفترى لحساب البنك والرصيد طبقاً لكشف الحساب الجارى.
  - يمكن أخذ الديون غير المحصلة فى الاعتبار فى الفترة التى يتحقق فيها عدم التحصيل.
  - يشبه حساب مخصص الديون المشكوك فيها حساب مجمع الإهلاك تماماً.
  - لانتختلف طريقة حساب المخصص على أساس نسبة من المبيعات عن طريقة تحديد عمر الحسابات وأخذ نسبة من كل مجموعة.
  - تعتبر الديون المدومة إستخداماً للمخصص فى الفرض المكون من أجله.
  - ليس من الضروري تكوين مخصص للمخصص المسموح به فى نهاية الفترة المالية.
  - يمكن إستبعاد الأرصدة الشاذة للعملاء من الأرصدة المدينة ويظهر الصافى فى الميزانية العمومية.
- ١٧- بين أوجه الصواب والخطأ فى العبارات التالية بإختصار.
- تكلفة البضاعة المباعة تعادل تماماً تكلفة البضاعة القابلة للبيع.
  - إذا كان هناك تخفيض فى مخزون آخر المدة ترتب على ذلك مغالاة فى ربح الفترة الحالية.
  - إذا كانت بضاعة أول المدة ٥٠٠٠٠ جنيه وحقيقتها ٣٥٠٠٠ جنيه أدى ذلك إلى تخفيض مجمل الربح بمبلغ قدره ١٥٠٠٠ جنيه.
  - إذا أدرج أحد عناصر مخزون آخر المدة فى قوائم الجرد مرتين ترتب على ذلك زيادة الربح بقيمة هذا المنصر.
  - ينبغى تقييم المخزون دائماً بتكلفته.
  - لانتختلف تكلفة المخزون مع الإجراءات المتعلقة بتحديد تكلفة الجزء المباع من البضاعة.

- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً كأساس لتحديد تكلفة المخزون تؤدي إلى الحصول على مخزون تقترب قيمته من القيم الجارية في حالات ارتفاع الأسعار.

- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً كأساس لتحديد تكلفة المخزون تؤدي إلى المغالاة في تقدير الأرباح وتخفيض قيمة الأصول.

- لا تختلف طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في حالة ثبات مستويات الأسعار .

- يختلف سعر السوق عن قيمة الإحلال الجارية.

- ليس من الضروري أن يتحقق التجانس في تقييم المخزون خلال السنة وبين السنوات المختلفة.

- يعتبر المخزون السلمي أكثر الأصول سيولة.

ثانياً - تطبيقات عملية:

التطبيق الأول:

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالعمليات النقدية والتي أمكن الحصول عليها من دفاتر شركة عدس اخوان :

أ - بلغ رصيد حساب البنك طبقاً لكشف الحساب الجارى بالبنك في نهاية ١٩٩٩ ما قيمته ٢٦٤,٣٥٠ جنيه وقد أرفق البنك بكشف الحساب الجارى إشعار مدين بمبلغ ٣ جنيه مصاريف، وشيك مرفوض بمبلغ ٣٠ جنيه مقدم من العميل محمد.

ب- بمراجعة كشف الحساب الجارى على سجل النقدية تبين أن هناك شيكين قيداً خطأ في دفتر النقدية، فقد قيد الشيك رقم ٢١١ بمبلغ ٢٢١,٥٠٠ جنيه وصحته ٢٣١,٥٠٠ جنيه، أما الشيك رقم ٢١٩ فقد قيد بمبلغ ٦٦,٨٨٠ جنيه بدلاً من ٨٨,٦٦٠ جنيه، وقد كان الشيك الأول محرر لأحد الموردين والآخر مقابل مصاريف عمومية.

ج- أدرج البنك شيكاً مسحوباً على حساب محلات القندور اخوان ضمن الشيكات المدفوعة خلال الشهر بمبلغ ١٠٦ جنيه.

- د - لم يدرج البنك بعض التحويلات النقدية المحولة إلى الحساب الجارى فى آخر الشهر وقدرها ٥٣٢,٢٥٠ جنيه فى كشف الحساب الجارى.
- هـ - بلغت الشيكات غير المقدمة للبنك حتى تاريخه ٣٥٣,١٠٠ جنيه. وقد ظهر حساب النقدية بالبنك على الصورة التالية :

حـ / النقدية بالبنك حـ / ...

منه	لـ
٥٠٦,٢٠٠ ١٠٨١,٨٠٠	١٠٣٦٤,٧٢٠ ١٢/٣١
رصيد سابق إلى مذكورين	من مذكورين
١٢/٣١	١٢/٣١

المطلوب

١ - إعداد مذكرة تسوية حساب البنك.

٢ - إعداد قيود التسوية اللازمة.

التطبيق الثانى

بلغ رصيد حساب النقدية بالبنك فى دفتر إحدى المنشآت ١٣٩,٢٦٠ جنيه فى نهاية السنة المالية ١٩٩٩، وقد ورد كشف الحساب الجارى بالبنك ومنه يتضح أن الرصيد فى نفس التاريخ هو ٦٢٢٨,٤١٠ جنيه، وبفحص الفرق بين الرصيدين إتضح مايلى :

أ - هناك شيك مرفوض أرفقه البنك بكشف الحساب الجارى ويبلغ ٩٤,٥٢٠ جنيه.

ب - هناك شيكات لم تقدم بعد للصرف قيمتها ٢٢٨٤,٢٧٠ جنيه.

ج - بمراجعة كشف الحساب إتضح أن البنك خصم بطريق الخطأ شيكاً بمبلغ ٤٤,٥٠٠ جنيه.

د - فى ٣٠ ديسمبر حصل البنك ورقة قبض بمبلغ ٢٥٠ جنيه.

هـ - لم يدرج فى كشف الحساب تحويل نقدى قدره ٤٠٩,٤٠٠ جنيه.

و - قيد أحد الشيكات المستلمة من أحد العملاء فى دفتر المقبوضات بالمنشأة بمبلغ ١٢ جنيه وصحته ١٢٠ جنيه.

ز - بلغت مصاريف البنك طبقاً للإشعار المدين المرفق بكشف الحساب ٤٧,٠٠٠ جنيه.

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل

### والمطلوب

١- اعداد مذكرة تسوية حساب البنك في نهاية السنة المالية.

٢- إجراء قيود التسوية اللازمة.

### التطبيق الثالث:

بلغ رصيد حساب العملاء في دفاتر محلات الغندور في ٣١ ديسمبر سنة ١٩٩٨ ما قيمته ٣١٧٢٠ جنيه، كما بلغ رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها في نفس التاريخ ٨١٠ جنيه. وقد بلغت مبيعات المنشأة خلال سنة ١٩٩٩ ما قيمته ٢١٣٥٠٠ جنيه، وقد بلغت المتحصلات من العملاء عن نفس الفترة ٢٠٦٧٦٥ جنيه ومن هذه المتحصلات دين سبق إعدامه سنة ١٩٩٨ بمبلغ ٣٩٠ جنيه وقد بلغت الديون التي تقرر إعدامها في سنة ١٩٩٩ ما قيمة ٨٤٥ جنيه. وفي نهاية السنة إتضح لإدارة المشروع أن هناك بعض الأرصدة التي مضى عليها مدة طويلة وقيمتها ٢٥٠٠٠ جنيه، وقد ردت نسبة إحتمال عدم التحصيل منها بواقع ٢٢٪ وبالإضافة إلى ذلك فإن ٢٢٪ من الأرصدة الجارية للعملاء يحتمل عدم تحصيلها.

### والمطلوب

إعداد ورقة العمل اللازمة لإثبات تلك التسويات وبيان أثر العمليات السابقة على كل من الحسابات الختامية والميزانية العمومية في ١٩٩٩/١٢/٣١.

### التطبيق الرابع:

قررت منشأة التعاون الانتاجي بمحافظة الإسكندرية أن هناك مصاريف متعلقة بإحتمال عدم تحصيل الأرصدة المدينة المستحقة لها تصل إلى ٢١٪ من المبيعات السنوية، وفي نهاية سنة ١٩٩٨ كان رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها قبل التسويات ٤٥٠٠ جنيه، كما بلغت مبيعات المنشأة في سنة ١٩٩٨ ما قيمته ١٤٦٠٠٠ جنيه. وقد تمت العمليات التالية خلال سنة ١٩٩٩ :

أ - حصلت المنشأة على شيك بمبلغ ٢١٠٠ جنيه عبارة عن دين سبق إعدامه في سنة ١٩٩٨.

ب- تم تحصيل مبلغ ٣٧٥ جنيه من رصيد حساب محلات العربى الذى يبلغ

٤٨٥٠ جنيه، وقد انضغ أنه لن يمكن تحصيل أى شئ بعد ذلك من هذا الحساب نتيجة لإفلاس المنشأة.

ج- أبلغ السنديك على محلات زغلول بأن نصيب الجنيه من التفليسة ٢٥٠ ملين وقد بلغ رصيد حساب محلات زغلول ٤٢٤٠ جنيه.

د - تم إعدام بعض الديون الأخرى بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه.

هـ- بلغت المبيعات السنوية ١٥٦٠٠٠ جنيه.

المطلوب

إعداد قيد التسوية فى نهاية سنة ١٩٩٨، وإثبات العمليات التى تمت ١٩٩٩ وقيد التسوية فى نهاية تلك السنة وتصوير الحسابات المتعلقة بتلك العمليات وتحديد تأثيرها على الحسابات الختامية والميزانية فى سنتى ١٩٩٨، ١٩٩٩.

التطبيق الخامس:

تقوم منشأة نصار بالإتجار فى إحدى السلع النمطية، وقد بلغت قيمة المبيعات ٤٢٠٠٠٠ جنيه خلال سنة ١٩٩٩، وكان سعر البيع ٦ جنيه، وقد كان مخزون أول المدة ٨٠٠٠ وحدة مقومة بسعر التكلفة بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه، وقد كانت مشتريات المنشأة على النحو التالى :

ملين جنيه

٢١٠٠٠	وحدة بسعر	٣١٠٠
٣٣٠٠٠	وحدة بسعر	٣٢٥٠
٢٣٠٠٠	وحدة بسعر	٣٤٠٠
٩٦٠٠	وحدة بسعر	٣٥٠٠

المطلوب

١- تحديد قيمة مخزون آخر المدة باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً وطريقة المتوسط كأساس لتحديد التكلفة.

٢- إعداد حساب المتاجرة بالنسبة لكل طريقة من الطرق السابقة لبيان تأثير كل منها على مجمل الربح.

**الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة**  
**بالأصول قصيرة الأجل**

التطبيق السادس:

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في الميزانية العمومية لإحدى المنشآت الصناعية في ١٩٩٨/١٢/٣١ :

منه	له
جنيه	جنيه
٥٠٠٠٠	نقدية
٣٠٠٠٠٠	عملاء
	مخصص الديون المشكوك فيها ١٨٠٠٠
٢٠٠٠٠٠	أوراق القبض
	مخصص خصم أوراق القبض ٦٠٠٠
٥٠٠٠٠	مخزون البضاعة

وفيما يلي بعض العمليات التي تمت خلال سنة ١٩٩٩ :

١- في بداية السنة المالية خصمت المنشأة نصف أوراق القبض الموجودة في حيازتها بسعر خصم قدره ٢١٢٪ وكان تاريخ إستحقاق الكمبيالات المخصومة بعد ٦ شهور.

٢- بلغت المشتريات السنوية ٢٥٠٠٠٠ جنيه ردت المنشأة منها للموردين ٢٥٠٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات.

٣- بلغت تكاليف النقل للدخل ١٥٠٠٠ جنيه.

٤- كانت المبيعات السنوية الآجلة ٤٠٠٠٠٠ جنيه نصفها مقابل أوراق قبض يمتد تاريخ استحقاقها إلى ٢٠٠٠/٦/٣٠.

٥- حصلت المنشأة باقى رصيد أوراق القبض أول المدة وكذا رصيد حساب العملاء أول المدة.

٦- قدرت المنشأة قيمة المخزون في آخر الفترة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه على أساس سعر التكلفة و ٨٠٠٠٠ جنيه على أساس سعر السوق.

٧- ترى المنشأة تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بواقع ٢١٠٪ من رصيد العملاء، ومخصص خصم أوراق قبض بواقع ٢١٢٪ سنوياً.

## المطلوب

إثبات العمليات السابقة والوصول إلى أرصدة نهاية سنة ١٩٩٩ ، وإعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات تسويات سنة ١٩٩٩ ، وإعداد قيد التسوية المركزى وقيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وبيان أثر التسويات على الحسابات الختامية .

## التطبيق السابع :

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزانية إحدى المنشآت فى

١٩٩٨/١٢/٣١ :

منه	له
جنيه	جنيه
٢٠٠٠٠٠	عملاء
	مخصص الديون المشكوك فيها
٧٨٥٠	أوراق القبض
١٠٠٠٠٠	مخصص خصم أوراق القبض
١٤٥٠	أجور
٥٥٠٠٠	إيجارات مقدمة
١٢٠٠٠	مهمات مكتبية
٣٥٠٠	

وفيما يلى بعض المعلومات التى أمكن الحصول عليها بالنسبة لهذه العناصر :

- ١- من فحص حسابات العملاء عند الجرد تبين أن هناك دين على أحد العملاء يبلغ ٥٠٠٠ جنيه يتبقى لإعلامه.
- ٢- ورد إلى المنشأة شيك خاص بدين سبق للمنشأة أن أعدمتة خلال السنة المالية بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.
- ٣- يبلغ سعر الخصم على الأوراق التجارية ١٢٪ سنوياً ويبلغ متوسط تاريخ إستحقاق تلك الأوراق ٦ شهور.
- ٤- هناك أجور لم تدفع بعد قدرها ٥٠٠٠ جنيه.
- ٥- الإيجارات المقدمة محصلة عن تأجير جزء من مبنى تملكه المنشأة إعتباراً من

١٩٩٨/٤/١ حتى ١٩٩٩/٣/٣١



٦- بلغت المهمات المكتبية المستخدمة خلال العام ١٢٥٠ جنيه.

المطلوب

إعداد ورقة العمل الجزئية لإجراء التسويات السابقة وإعداد قيد التسوية المركزي من واقع ورقة العمل.

التطبيق الثامن:

أظهرت دفاتر إحدى المنشآت رصيداً لحساب النقدية بالبنك قدره ٦٥٠٠٠ جنيه، بينما كان الرصيد في دفاتر البنك ٧٧٠٠٠ جنيه وبفحص أسباب الاختلاف بين الرصدين تبين أن هناك مصاريف بنك قدرها ٥٠٠٠ جنيه، كما أنه يوجد ودائع بالبريد قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه، كما يوجد أوراق قبض قام البنك بتحصيلها قدرها ١٥٠٠٠ جنيه، وتبلغ الشيكات التي لم تقدم للمصرف بعد ٢٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب

تحديد الرصيد الصحيح للنقدية الذي يظهر في الميزانية العمومية.

التطبيق التاسع :

إذا كان رصيد النقدية بالبنك في دفاتر المنشأة ١١٤٠٠٠ جنيه ومصاريف وعمولة البنك تبلغ ٧٠٠٠ جنيه، ورصيد النقدية طبقاً لكشف حساب البنك ١٢٧٠٠٠ جنيه، والشيكات التي لم تقدم للمصرف بعد ١٧٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المحصلة بواسطة البنك والتي لم تبلغ بعد المنشأة تبلغ ٣٠٠٠ جنيه. حدد الرصيد الصحيح للنقدية الذي ينبغي أن يظهر في الميزانية العمومية.

التطبيق العاشر:

أ - بلغ رصيد أول المدة من أحد عناصر المخزون في إحدى المنشآت التجارية ٥٠٠ وحدة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه. وقد بلغت مشتريات هذا العنصر خلال السنة مايلي:

١٠٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه، و ١٥٠٠ وحدة بسعر ١٦ جنيه، و ١٠٠٠ وحدة بسعر ٢٠ جنيه.

فاذا علمت أن المخزون من هذا العنصر في نهاية الفترة المحاسبية كان ١٥٠٠

جنيه وحدة.

المطلوب

تحديد تكلفة المخزون السلمي من هذا العنصر في نهاية السنة المالية على أساس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وعلى أساس طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، وعلى أساس متوسط التكلفة.

ب- كان رصيد أحد عناصر المخزون في بداية شهر يناير ١٩٩٩ (١٠٠٠) وحدة بسعر ١٠ جنيه، وقامت المنشأة بشراء (٢٠٠٠) وحدة بسعر ١٢ جنيه في ١٠/١/١٩٩٩، واشترت (١٠٠٠) وحدة أخرى بسعر ١٥ جنيه. في ١٥/١/١٩٩٩، كما أشرت المنشأة (٢٠٠٠) وحدة بسعر ١٦ جنيه في ٢٠/١/١٩٩٩.

فإذا علمت أن رصيد هذا العنصر في نهاية الشهر كان (٢٥٠٠) وحدة.

المطلوب

تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بالنسبة لهذا العنصر باستخدام طريقة متوسط التكلفة، وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

التطبيق الحادي عشر:

فيما يلي بعض العناصر التي ظهرت في ميزان مراجعة منشأة الزهور في ٣١/١٢/١٩٩٨

أرصدة مدينة : ١٨٠٠٠٠ جنيه أجور ٣٠٠٠٠ جنيه تأمينات مدفوعة مقدماً، ٤٠٤٠٠٠ جنيه عملاء.

أرصدة دائنة : ٢٤٠٠٠ جنيه لإيجارات محصلة مقدماً، ١٤٠٠٠ جنيه مخصص الديون المشكوك فيها.

وقد ظهرت الملاحظات التالية عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية :

- ١- هناك أجور مستحقة قدرها ٢٠٠٠٠٠ جنيه.
- ٢- تبلغ التأمينات المستفزة خلال العام ١٥٠٠٠ جنيه.
- ٣- في ١/٧/١٩٩٨ أودعت المنشأة مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه في حساب وديعة لمدة سنة بفائدة سنوية ١٢٪ تحصل مؤخرًا.
- ٤- الإيجار المحصل مقدماً الظاهر في ميزان المراجعة يخص جزء من عقار تملكه المنشأة محصل عن الفترة من ١/٤/١٩٩٨ حتى ٣١/٣/١٩٩٩

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول قصيرة الأجل

٥- قررت المنشأة إعداد دين على أحد العملاء بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه ويقدر احتمال عدم تحصيل أرصدة العملاء بواقع ٧٥٪ من الرصيد في نهاية السنة.

المطلوب

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات التسويات السابقة، وبيان الأرصدة بعد التسوية، وأرصدة الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وإعداد قيد التسوية المركزي من ورقة العمل.

التطبيق الثاني عشر:

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة لمنشأة للورد التجارية في ١٩٩٩/١٢/٣١.

منه	له
جنيه	جنيه
٤٠٠٠٠	عملاء
	مخصص الديون المشكوك فيها ٣٠٠٠٠
٦٠٠٠٠	أوراق القبض
	مخصص خصم أوراق القبض ٢٠٠٠٠
١٢٠٠٠	مهمات مكتبية
٣٠٠٠٠	مصاريف الأجور
١٢٠٠٠	إيجارات تحت التحصيل

وفيما يلي بعض المعلومات التي يمكن الحصول عليها بالنسبة لهذه العناصر :

- ١- قررت المنشأة في نهاية سنة ١٩٩٩ إعداد بعض الديون المستحقة على بعض العملاء والتي تبلغ قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه، ومن المقرر أن يكون رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها ٢١٠ من رصيد حساب العملاء.
- ٢- يبلغ متوسط سعر الخصم على الأوراق التجارية ٢١٢ سنوياً، ويبلغ متوسط تاريخ استحقاق الأوراق الظاهرة في ميزان المراجعة ستة شهور.
- ٣- تبلغ الأجور المستحقة في نهاية السنة المالية ٢٤٠٠٠ جنيه.
- ٤- تقدر المهمات المكتبية المتبقية في نهاية السنة المالية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

٥- الإيجارات تحت التحصيل الظاهرة فى ميزان المراجعة تمثل إيجار جزء من مبنى ملك للمنشأة عن الثلاثة شهور الأخيرة من السنة السابقة، ولم يتم تحصيل أى إيجارات خلال العام الحالى رغم استمرار عقد الإيجار.

#### المطلوب

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات التسويات السابقة وإعداد قيد التسوية المركزى من ورقة العمل.

#### التطبيق الثالث عشر:

أ - فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة لمنشأة حسام وباسر التجارية فى ١٩٩٨/١٢/٣١.

مدین	دائن
١٥٠٠٠	مهمات مكتبية
٣٠٠٠٠	تأمين مقدم
٦٠٠٠٠	مصاريف فوائد
١٢٠٠٠	إيجارات غير مكتسبة

فاذا علمت :

- ١- يبلغ رصيد المهمات المكتبية غير المستهلكة فى نهاية السنة المالية ٥٠٠٠ جنية.
- ٢- عقدت المنشأة بوليصة تأمين ضد الحريق فى ١٩٩٨/٧/١ لمدة ثلاثة سنوات، وسددت مبلغ ٣٠٠٠٠ جنية رحلت إلى حساب التأمين المقدم الظاهر فى ميزان المراجعة.
- ٣- إقترضت المنشأة من بنك الاسكندرية مبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ جنية بسعر فائدة قدره ٢١٠ سنوياً، ولم يتم سداد فوائد الربع الأخير من السنة.
- ٤- يمثل حساب الإيجارات غير المكتسبة الظاهر فى ميزان المراجعة إيجار جزء من مبنى لمدة سنة إعتباراً من ١٩٩٨/٧/١ وحتى ١٩٩٩/٦/٣٠.
- ٥- أجرت المنشأة أحد معارضها للغير فى ١٩٩٨/٩/١ بمبلغ ١٠٠٠ جنية شهرياً، ولم يتم تحصيل أى إيجار حتى نهاية السنة المالية.

المطلوب

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتوقعة

### بالأصول لقصورة الأجل

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات التسويات السابقة، وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الرابع عشر:

فيمايلي بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة الخاص بشركة الياسمين التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

مدین	دالین
جنية	جنية
٣٦٠٠	مهمات مكتبية
١٠٠٠٠٠	الات
١٠٠٠٠	مجمع املاك الآلات
٣٠٠٠	مصاريف الفوائد

فاذا علمت :

- ١- يبلغ رصيد المهمات المكتبية غير المستخدمة فى نهاية السنة ٢٠٠٠ جنيه.
- ٢- يتم إهلاك الآلات بمعدل ١٠٪ سنويا على أساس القسط الثابت.
- ٣- هناك فوائد مستحقة قدرها ٣٠٠٠ جنيه.
- ٤- أجرت المنشأة جزء من مبنى مملوك لها فى ١٩٩٩/١٠/١ ، بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه شهريا، ولم يتم تحصيل الإيجار المستحق حتى نهاية السنة المالية.

المطلوب

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات تلك التسويات وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الخامس عشر:

فيمايلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشأة المعهد الجديد التجارية فى

١٩٩٩/١٢/٣١ :

مدین	دائن	
جنيه	جنيه	
٢٨٠٠٠	نقدية	
٥٢٥٠٠	عملاء ومخصص الديون المشكوك فيها	٣٢٥٠
١٦٠٠٠	مخزون البضاعة	
١٠٠٠٠	تركيبات معارض ومخصص إهلاك	٢٤٠٠٠
٣٠٠٠	إيجارات مقدمة	
	موردون	٨٠٧٥٠
	رأس المال	٧٥٠٠٠
٦٠٠٠	مسحوبات	
١٢١٥٠٠	مشتريات ومبيعات	١٩٣٠٠٠
٨٠٠٠	مردودات ومسموحات مبيعات ومشتريات	٦٥٠٠
١٠٠٠٠	خصم نقدي مسموح به وخصم نقدي مكتسب	١٧٥٠٠
٣٠٠٠٠	مصاريف أجور ومرتبات	
١٠٠٠٠	عمولة مبيعات	
٢٥٠٠	خصم نقدي مفقود	
١٢٥٠٠	مصاريف إدارية متنوعة	
٤٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠

فإذا علمت أن:

- ١- يقدر مخزون آخر المدة على أساس سعر التكلفة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وعلى أساس قيمة الإحلال بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.
- ٢- بلغت الديون التي تقرر إعدامها ٢٥٠٠ جنيه. وتقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ١٠٪ من رصيد العملاء.
- ٣- الإيجارات المقدمة الظاهرة بميزان المراجعة مدفوعة عن سنة إعتباراً من ١٩٩٩/٧/١.

## الفصل السادس عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول قصيرة الأجل

٤- يبلغ معدل الإهلاك التركيبات ١٠٪ سنوياً على أساس القسط الثابت.

٥- هناك مرتبات مستحقة قدرها ٢٥٠٠ جنيه.

#### المطلوب

إجراء قيود التسوية اللازمة وتصوير الحسابات الختامية (التجارة والأرباح والخسائر) والميزانية العمومية في ١٩٩٩/١٢/٣١ (ليس مطلوباً إعداد ورقة العمل).

#### التطبيق السادس عشر:

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشأة السعادة التجارية في

١٩٩٩/١٢/٣١

له	منه
نقدية	٢٥٠٠٠
أوراق قبض	٣٥٠٠٠
عملاء	١٠٠٠٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها	٢٠٠٠
مهمات مكتبية	١٥٠٠٠
تأمين مقدم	٣٠٠٠٠
بضاعة أول المدة	١٠٠٠٠٠
سيارات توزيع	٤٠٠٠٠٠
مجمع إهلاك سيارات	٤٠٠٠٠
موردون	١٣٥٠٠٠
أوراق دفع	٥٠٠٠٠
رأس المال	٤٠٠٠٠٠
حساب جاري صاحب المنشأة	١٥٠٠٠٠
مستحقات	٥٠٠٠٠٠
مشتريات ومبيعات	٨٥٠٠٠٠
تكاليف نقل للناقل	٥٠٠٠٠٠
مردودات ومسموحات مبيعات ومشتريات	٨٠٠٠٠٠
خصم نقدي مسموح به وخصم نقدي مكتسب	٧٠٠٠٠٠
مصاريف إعلان	٣٠٠٠٠٠
مصاريف يومية متنوعة	٧٠٠٠٠٠
خصم نقدي مفقود	٢٠٠٠٠٠
مرتبات وأجور يومية	٦٢٠٠٠٠
مرتبات وأجور ادارية	٤٠٠٠٠٠

١٧٧٧٠٠٠

١٧٧٧٠٠٠

فاذا علمت :

١- تقدر بضاعة آخر المدة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه على أساس التكلفة، ٢٥٠٠٠٠ جنيه على أساس قيمة الاحلال.

٢- تبلغ قيمة المهمات المكتبية المتبقية فى نهاية السنة المالية ١٠٠٠٠ جنيه.

٣- عقدت المنشأة بوليصة تأمين فى بداية السنة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لمدة ثلاث سنوات.

٤- قررت المنشأة أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ١٠٪ من رصيد العملاء.

٥- تستهلك سيارات التوزيع بمعدل ١٠٪ على أساس القسط الثابت.

٦- تقدر المرتبات والأجور الإدارية المستحقة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

**المطلوب**

إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية لهذه المنشأة فى ١٩٩٩/١٢/٣١



## الفصل السابع عشر

### في

## مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالأصول طويلة الأجل

### ٩ - مقدمة:

يطلق إصطلاح الأصول طويلة الأجل على ذلك النوع من الموارد التي تحصل عليها المنشأة لإستخدامها في عملياتها الإنتاجية وليس بقصد إعادة بيعها، ومن الأمثلة الشائعة لتلك الأصول الأراضى والمباني والأثاث والتركيبات والتجهيزات ووسائل النقل. ويلاحظ في هذا المجال أن مايعتبر أصل طويل الأجل بالنسبة لمنشأة معينة قد لا يكون كذلك بالنسبة لمنشأة أخرى، فمثلاً السيارات فى منشأة لتجارة السيارات لاتعتبر أصولاً طويلة الأجل وإنما أصول قصيرة الأجل تحصل عليها المنشأة بغرض البيع، أما السيارات فى منشأة تجارية للبيع بالجملة فتعتبر من الأصول طويلة الأجل.

وبإستثناء الأراضى فإن جميع الأصول طويلة الأجل لها حياة إنتاجية محددة تظل خلالها صالحة للإستخدام، وطالما أن الأراضى لها حياة غير محدودة بمدة معينة، لهذا فهي غير قابلة للإهلاك، وبناء عليه فتظل قيمتها موجودة بالدفاتر على أساس تكلفة الحصول عليها.

وعلى الرغم من أن الأراضى المستخدمة فى أعمال المشروع تدرج فى الميزانية العمومية ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل Plant and Equipment إلا أن الأراضى التى تحصل عليها المنشأة لإقامة بناء عليها فى المستقبل لايمكن أن تدرج ضمن هذه المجموعة من الأصول، ولكن يمكن أن تدرج تحت بند الإستثمارات أو الأصول الأخرى فى الميزانية. وبنفس المنطق فإنه إذا كان هناك مبنى من مباني المنشأة لاىستخدم فى الفترة الحالية فى عمليات المشروع فإنه لايمكن أن يدرج ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل.

وجدير بالذكر أن كثير من الكتابات المحاسبية كانت تستخدم إصطلاح الأصول الثابتة Fixed Assets للدلالة على هذه المجموعة من الأصول، ولكن هذا الإصطلاح بدأ يختفى في الفترة الأخيرة من القوائم المالية للشركات الكبرى في الدول الأجنبية، وبدأ يستخدم إصطلاح الأصول طويلة الأجل أو الإنشاءات والتركيبات Plant and Equipment، بدلا منه، وتضيف بعض المنشآت إلى هذا الإصطلاح لفظ «مملوكة» بحيث يصبح الأصول طويلة الأجل أو الإنشاءات والتركيبات المملوكة Property plant and Equipment

## ٢- الأصول طويلة الأجل كمصدر للخدمات في المنشأة:

من المناسب أن ينظر إلى الأصول طويلة الأجل على أنها بمثابة كمية من الخدمات التي ستحصل عليها المنشأة المالكة خلال عدة سنوات. فعلى سبيل المثال إذا امتلكت المنشأة سيارة نقل تستخدم في أغراض نقل البضائع بها فإن معنى هذا أنه أصبح لديها وسيلة نقل يمكنها أن توفر لها نقل بضائع في حدود ١٥٠ إلى ٢٠٠ ألف كيلومتر. ولعل هذا هو السبب الرئيسي في شراء هذه السيارة. ونتيجة للنظرة السابقة فإن تكلفة السيارة ترحل إلى حساب أصل يسمى حساب السيارات، والذي يمثل في حقيقة الأمر مبلغا مدفوعا مقدما للحصول على خدمات النقل، وبنفس المنطق فإن المبنى السكنى الذى تقوم المنشأة بشراؤه أو ببنائه يكون القصد منه هو توفير خدمة السكن لعدد معين من السنوات. وبناء على ما تقدم فإنه كلما مرت السنوات حصلت المنشأة على خدمات الأصل (السيارة أو المبنى)، ولهذا فإن تكلفة الأصل تتحول تدريجيا إلى مصروف يعرف باسم الإهلاك.

فإذا فرضنا أن إحدى المنشآت تعزم إقامة مبنى يتكلف إنشاؤه ٨٠٠٠٠ جنية. ومن المتوقع أن تكون حياته الإنتاجية ٢٠ سنة، وكحل بديل للتغلب على مشاكل البناء في الوقت الحاضر فإن المنشأة تستطيع أن تحصل على مبنى مشابه تماما للمبنى السابق عن طريق الإيجار ٢٠ سنة، وذلك عن طريق دفع مبلغ ٨٠٠٠٠ جنية وإعتبارها بمثابة إيجار مقدم عن هذه المدة. من هذا المثال

يتضح أن كل من عمليتي الشراء أو التأجير يترتب عليهما دفع مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه الأن كما يترتب على كل منهما الحصول على خدمة السكن ومزاولة النشاط التجارى والصناعى فى مبنى معين لمدة ٢٠ سنة. ولاشك أن المبلغ الذى سيدفع كإيجار مقدم لتأجير المبنى يجب أن يحمل على إيرادات سنوات الاستفادة من المبنى، أى بعبارة أخرى يجب أن يخصص على السنوات العشرين التى سيستخدم فيها المبنى، وبنفس هذا المنطق فإن المبلغ الذى تدفعه المنشأة للحصول على المبنى عن طريق إنشاؤه يجب أن يحمل على السنوات العشرين التى سيستخدم فيها وهو ما يعرف محاسبيا بأسم مصروف الإهلاك.

### ٣- الاقسام الرئيسية للأصول طويلة الأجل:

يعالج المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، موضوع عرض الأصول طويلة الأجل فى الميزانية العمومية وقسم الأصول طويلة الأجل إلى الأراضى والمباني والآلات والمعدات، والاستثمارات طويلة الأجل، والمدينون وأوراق القبض لأجل طويلة الأجل، والأصول غير الملموسة.

تنقسم الأصول طويلة الأجل من الناحية العلمية إلى مجموعتين رئيسيتين هما :

أولا : الأصول الملموسة، هى الأصول ذات الكيان المادى الملموس وهى عادة الأراضى والمباني والآلات وتنقسم هذه المجموعة إلى مجموعتين متميزتين :

١- الأصول الملموسة المملوكة والتى تخضع للإهلاك، وتشتمل هذه المجموعة على الأصول الملموسة التى يكون لها حياة إنتاجية محددة مثال ذلك المباني والتركيبات والأثاث.

٢- الأراضى، وهى بمثابة الأصل الملموس الوحيد الذى لا يخضع للإهلاك نظرا لأن حياته غير محدودة بزمان معين.

ثانيا : الأصول غير الملموسة، ومن الأمثلة عليها حقوق الاختراع والتأليف، والعلامات التجارية وشهرة المحل، ولا يكون لهذه الأصول أى وجود مادى ملموس، وبعض هذه الأصول يخضع للتناقص التدريجى مثل حقوق الاختراع التى يكون للمنشأة حق إستخدامها لمدة معينة يحددها القانون، وبناء عليه فانه ينبغى تحميل هذه المدة بالقيمة السنوية التى تقابل النقص فى قيمة تلك الأصول، كما أن هناك البعض الآخر من هذه الأصول التى يكون لها فترة محددة للإستفادة بها مثال ذلك العلامات التجارية. وجدير بالذكر أن الإتجاه الحديث يتجه نحو معالجة شهرة المحل على أساس أنها أصل غير ملموس يكون لها مدة زمنية معينة (أو حياة إنتاجية محددة).

ويلاحظ أن المواد الطبيعية لانخضع للإهلاك Depreciation وإنما تخضع للنفاذ التدريجى Depletion مثال ذلك المناجم والمحاجر وآبار البترول والغابات.

#### ٤- المشاكل المحاسبية المتعلقة بالأصول طويلة الأجل

يتعلق بالأصول طويلة الأجل ستة مشاكل رئيسية هى :

- أ - التحقق من الأصول وتحقيق الرقابة عليها.
- ب- تحديد تكلفة الأصول طويلة الأجل.
- ج- تخصيص تكلفة الأصول طويلة الأجل على الإيرادات السنوية خلال الحياة الإنتاجية لتلك الأصول (الإهلاك).
- د - التفرقة بين المصاريف الإيرادية والنفقات الرأسمالية.
- هـ- معالجة مشاكل الإصلاحات والصيانة والإحلال لتلك الأصول.
- و - معالجة الأرباح والخسائر الرأسمالية.

وسنعرض لكل هذه المشاكل بإختصار فى الصفحات التالية :

#### ٤-١- التحقق من الأصول طويلة الأجل والرقابة عليها

تعدد الأصول طويلة الأجل والتركيبات فى معظم المشروعات، ويخصص

لكل نوع من أنواع هذه الأصول حساب في دفتر الأستاذ العام بالمنشأة، فسنجد مثلاً حساب المباني وحساب الأثاث وحساب للسيارات، وحتى نتحقق الرقابة على تلك الأصول تحتفظ معظم المنشآت بسجلات تحليلية بيانية لكل نوع من هذه الأصول، فسنجد سجلاً للمباني وسجل للآلات وسجل للسيارات. ويعتبر هذا السجل بمثابة تحليل للحساب العام الموجود في دفتر الأستاذ العام، ويوجد به التفاصيل المتعلقة بكل بند من بنود هذه الأصول، حيث يخصص في كل سجل منها صفحة لكل بند من بنود تلك الأصول يبين تاريخه والتطورات التي حدثت له وما جرى بشأنه من إهلاكات، ويفيد هذا السجل في تحديد الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن عملية تخريد الأصول وذلك علمي، نحو ما سنرى فيما بعد.

ولاشك أن الاحتفاظ بهذه السجلات التحليلية للأصول طويلة الأجل يساعد على توفير الحماية المادية للأصول الثابتة ومنع تسربها أو سرقتها أو ضياعها، وبهذا يتحقق ركن هام من أركان الرقابة المحاسبية على أعمال المشروع، هذا بالإضافة إلى أن هذه السجلات تستخدم في إعداد كشوف مجرد الأصول الثابتة والتي تعتبر من البيانات الضرورية التي يصبر مراقبي الحسابات على الحصول عليها ضمن مرفقات الميزانية العمومية.

ونعرض فيما يلي صفحة من سجل الآلات للتوضيح.

رقم الأصل (الألة) .....	تكلفة الحصول على الأصل .....
مكان وجوده .....	طريقة الاهلاك .....
الحياة الانتاجية المقدرة .....	قسط الاهلاك .....
	تاريخ الحصول عليه .....

تاريخ	الحركة			تخريد	الاهلاك السنوي	مجمع الاهلاك	إصلاحات جارية	ملاحظات
	منه	له	رصيد					

وينبغي أن يتطابق مجموع الأرصدة الظاهرة فى هذه البطاقات بالنسبة لكل نوع من الأصول مع رصيد تلك الأصول بدفتر الأستاذ العام. و تعتبر الخطوة الأولى من إجراءات جرد الأصول الثابتة هى إعداد كشف بهذه الأصول من واقع تلك البطاقات، على نحو ما سنرى فى مراحل متقدمة من الدراسة<sup>(١)</sup>.

#### ٤-ب- تحديد تكلفة الأصل طويل الأجل :

فى ظل المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٦)، بعنوان الأصول الثابتة وأهلاكتها، تعرف التكلفة بأنها مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو القيمة العادلة لأصول أخرى قدمت من أجل الحصول على الأصل عند إقتنائه أو إنشائه. وقد تدرج تكلفة الإقتراض ضمن تكلفة الأصل إذا كان الأصل يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للإستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٤) والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢٣)، بعنوان تكلفة الإقتراض. كذلك قد تدرج فروق تغير أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن تكلفة الأصل المشتري بعملة أجنبية إذا نشأت فروق أسعار الصرف نتيجة هبوط حاد فى العملة والتى لا يقابلها وسائل عملية لتغطية المخاطر وفقاً للمعيار المصرى رقم (١٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢١)، بعنوان آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية. وأخيراً قد تخصم المنح الحكومية المرتبطة بالأصل من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة الدفترية الصحيحة للأصل وفقاً للمعيار المصرى رقم (١٢)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢٠) بعنوان الحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

(١) دكتور أحمد نور «مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية» دار المعرفة الجامعية-

## الفصل السابع عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالأصول طويلة الأجل

تتضمن تكلفة الأصول طويلة الأجل جميع التكاليف المعقولة والضرورية لتملك هذا الأصل وتهيئته فى وضع يمكن إستخدامه فى عمليات المشروع. من هذا التعريف يتضح أن مايدرج فقط فى هذه التكلفة هو العناصر المعقولة والضرورية Reasonable and Necessary فعلى سبيل المثال إذا سقطت إحدى الآلات أثناء نقلها من سيارات النقل تمهيداً لوضعها فى المكان الذى ستركب فيه، فإن تكاليف إصلاح التلف الذى طرأ على هذه الآلة لايمكن أن تدرج ضمن تكلفة الأصل، لأنها بمثابة تكلفة ليست ضرورية للحصول عليه فى الظروف العادية.

ومن السهل تحديد تكلفة الأصل فى حالة شرائه نقداً، ذلك لأن هذه التكلفة ستتضمن المبلغ النقدى المدفوع مقابل هذا الأصل مضافاً إلى ذلك تكاليف النقل والتأمين حتى يتم إستلام الأصل وتركيبه وأى تكاليف أخرى فرعية ضرورية حتى يصبح الأصل صالحاً للعمل والانتاج. وإذا تم الحصول على أصل بالأجل مقابل فائدة معينة تتحملها المنشأة، فإن هذه الفائدة لايمكن أن تدرج فى حساب الفوائد المدينة الذى يقفل مباشرة فى حساب الأرباح والخسائر.

وفيما يلى مثالا يوضح كيفية الوصول إلى تكلفة أحد الأصول طويلة الأجل :

إشترت شركة مواد الصباغة والكيمياويات بالأسكندرية أحد الآلات من شركة الصناعات الهندسية بالقاهرة، وكان سعر الشراء هو ٤٠٠٠ جنيه، على أن يمنح المشتري خصمًا قدره ٢٪ إذا تم السداد خلال ٣٠ يوم، وتبلغ رسوم الإنتاج على هذه الآلة ١٠٪ من سعر البيع ويتحملها المشتري، كما بلغت تكاليف النقل ٢٢٠ جنيه، كما بلغت تكاليف إنزال الآلة إلى موقعها ٢٣ جنيه وبلغت تكاليف التركيبات ٢٤٥ جنيه. من البيانات السابقة يمكن تحديد تكلفة الأصل التى سترحل إلى حساب الآلات على النحو التالى :

جنيه

٤٠٠٠

أولا : سعر شراء الآلة

٨٠

يطرح خصم قدره ٢٢

٣٩٢٠

صافي سعر الشراء

٣٩٢

رسوم الإنتاج ٢١٠ على المبلغ السابق

٢٢٠

تكاليف النقل إلى المصنع

٢٣

تكاليف إنزال الآلة

٢٤٥

تكاليف التركيب

٤٨٠٠

اجمالي تكلفة الآلة

واضح من المثال السابق اننا أدرجنا ضمن تكلفة الأصل جميع التكاليف التي تخمّلتها المنشأة حتى يصبح الأصل صالحا للعمل والإنتاج. ولكن لماذا تعامل هذه العناصر على هذا النحو؟ ولماذا لا تدرج ضمن مصروفات الفترة التي حدثت فيها؟

لأنك أن الإجابة على هذه التساؤلات تكمن في مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات الذي سبق أن تعرضنا له، فالمنافع التي ستحصل عليها المنشأة من إمتلاك هذه الآلة سيتم الحصول عليها خلال فترة مستقبلية تصل إلى ١٠ أو ٢٠ سنة على سبيل المثال، في خلال هذه المدة سيترتب على تشغيل تلك الآلة مساهمتها في أرباح المنشأة، وبناء عليه فإن تكلفة الحصول على هذه الآلة يجب أن تدرج في حساب تلك الآلة على أن توزع على فترة العشر أو العشرين سنة وتحمل على إيرادات تلك السنوات وذلك من خلال عمليات الإهلاك التي ستعرض لها بعد قليل، ذلك لأن جميع التكاليف المتعلقة بالحصول على الآلة السابقة هي بمثابة تكاليف تدفع في سبيل الحصول على منافع ستحصل عليها المنشأة إبتداء من وقت تشغيل تلك الآلة.

فعلى سبيل المثال إذا لم ندرج ضمن تكلفة الآلة تكاليف النقل أو التركيب وحملناها على حسابات السنة التي تم فيها التركيب (كمصروفات) كان معنى ذلك أننا نحمل العمليات التي تمت خلال هذه السنة بأعباء لا علاقة لها بها بلا مبرر.



وسنبين فيمايلي كيفية تحديد تكلفة بعض الأصول طويلة الأجل :

الأراضى :

عند شراء الأراضى فانه غالباً ما تتحمل المنشأة نفقات أخرى بالإضافة إلى ثمن الشراء وأهم عناصر هذه النفقات المسمرة المتعلقة بعملية الشراء، ونفقات التسجيل والرسوم المستحقة والمدفوعة بواسطة المشتري ونفقات تقييم الأراضى. وجميع هذه التكاليف تعتبر جزء من تكلفة الأراضى ويجب أن ترحل إلى حساب الأراضى. كما أنه يمكن أن يرحل إلى هذا الحساب التكاليف المتعلقة بتحسين قيمة الأراضى، مثل تكاليف شق طرق جديدة. ذلك لأن هذه التكاليف تؤدي إلى زيادة دائمة فى قيمة الأرض.

ويجب أن يخصص حساب مستقل للأراضى وآخر للمباني، ذلك لأن المباني تخضع للإهلاك السنوى أما الأراضى فهي عادة ليست قابلة للإهلاك، ذلك لأنه عادة لا يكون للأراضى حياة إنتاجية محدودة. وفى حالة شراء مبنى بالأرض المقام عليها فإنه يجب تجزئته ثمن الشراء بين الأراضى والمباني. وفى الحالات التى يتم فيها الحصول على قطعة أرض عليها مبنى قديم لن نستخدمه المنشأة المشترية فإن حساب الأراضى يحمل بكامل الثمن بالإضافة إلى أى تكاليف خاصة بإزالة المبنى القديم، هذا مع ملاحظة أن أى مبالغ محصلة من بيع الانقراض يجب أن ترحل إلى الجانب الدائن من حساب الأراضى.

وجدير بالذكر أن ملحقات الأراضى مثل الطرق والأسوار وغيرها من الملحقات التى يترتب عليها تحسين فى قيمة الأراضى، لها حياة إنتاجية محددة ولهذا فهي تخضع للإهلاك، وينبغى أن ترحل إلى حساب خاص بها يسمى حساب ملحقات الأراضى حتى يتسنى إهلاكها. أما بالنسبة للملحقات أو التحسينات التى لن يكون لها حياة محدودة فإنها ترحل مباشرة إلى حساب الأراضى، ذلك لأنها غير قابلة للإهلاك.

## المباني:

أحيانا تقوم المنشأة بشراء مبنى قديم بقصد إصلاحه وإستخدامه فى أعمال المنشأة ، فى هذه الحالة تعتبر تكاليف إصلاح هذا المبنى جزء من تكلفة المباني وترحل إلى الحساب الخاص بها فى دفتر الأستاذ العام. ولكن بعد استخدام المبنى فان الإصلاحات العادية تعتبر مصاريف صيانة ولا تحمل على حساب الأصل.

وفى حالة قيام المنشأة ببناء المبنى أو تصنيع الآلة بدلا من الشراء، فان تكلفة الأصل تشتمل على تكلفة المواد والعمالة والتكاليف الصناعية غير المباشرة التى تخص المبنى أو الآلة، مثال ذلك تكاليف الإشراف والمتابعة على عملية البناء وأى تكاليف أخرى متعلقة بالمبنى مثل أتعاب المهندسين عن الرسومات، والتأمين على المبنى خلال فترة إنشاؤه، وتكاليف الترخيص والتأمين ضد المسؤولية المدنية، كما أن الفوائد المتعلقة بالأموال المقترضة لتمويل عملية البناء وعن فترة البناء فقط يمكن أن تعتبر جزء من تكلفة المبنى. وتستند هذه المعاملة للفوائد على أساس أن المنافع التى ستحصل عليها المنشأة من المبنى لن يكون لها وجود إلا بعد الإنتهاء من البناء وإستخدام المبنى فى العمل والإنتاج، وبناء عليه فإن جميع التكاليف خلال فترة الإنشاء بما فيها الفوائد تدرج ضمن تكلفة الأصل التى ستخضع للإهلاك خلال سنوات الحياة الإنتاجية للأصل. وبخلاصة العرض السابق أن الأصول التى تقوم المنشأة ببنائها تدرج فى الحسابات بتكلفتها ولا يؤخذ سعر الشراء الخارجى لهذه الأصول فى الإعتبار عند إثبات تلك الأصول.

## الآلات والتركيبات

تتضمن تكلفة الآلات والتركيبات جميع التكاليف التى تتحملها المنشأة حتى تصبح هذه الآلات صالحة للعمل والإنتاج على نحو ماسبق أن بينا، ويدخل فى ذلك ثمن شراء الآلة والرسوم الجمركية عليها ومصرفات نقلها وتفريغها وإقامة القواعد المتعلقة بها وجميع هذه التكاليف يطلق عليها اصطلاح التكاليف الرأسمالية. وتجدر الإشارة إلى أن جميع النفقات الرأسمالية

تحمّل محاسبياً على حساب الآلات، وذلك بجعل هذا الحساب مدينياً وحساب النقدية بالبنك أو بالخزينة دائناً، أما إذا كانت تلك النفقات قد سبق تحميلها على بعض الحسابات الأخرى عند سدادها مثل تحميل تكاليف نقل الآلات على حساب تكاليف النقل، فإن قيد إثبات هذه النفقات سيكون بجعل حساب الآلات مدينياً وحساب تكاليف النقل دائناً، مع ملاحظة أنه لايجوز تحميل حساب الآلات بأى نفقات غير ضرورية للحصول على تلك الآلات فإذا تحمّلت إحدى سيارات النقل مخالفة أثناء نقل الآلات إلى مقر المنشأة، فإن هذه المخالفة لايمكن أن تحمّل على هذه الآلات لأنها ليست نفقة ضرورية للحصول على الأصل. وتحمل على حساب المصاريف العمومية أو على حساب المخالفات.

#### ٤-ج- إهلاك الأصول طويلة الأجل:

يعالج المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٦)، بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكاتها، مع موضوع إهلاك الأصول طويلة الأجل، حيث يعرف الإهلاك بأنه التحميل المنظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل على فترات العمر الافتراضى له. ولم تحدد المعايير المصرية أو الدولية طريقة معينة للإهلاك.

سبق أن ذكرنا أن الأصول طويلة الأجل تعتبر بمثابة خدمات ومنافع اقتصادية مجمعة تستفيد منها فترات محاسبية متتالية، الأمر الذى يستلزم تخصيص تكلفة تلك الأصول على الفترات المستفيدة منها، ويطلق على مقدار الاستفادة السنوية من الخدمات إصطلاح الإهلاك. ويحمل الإهلاك على الحسابات الختامية للفترة المستفيدة باعتباره مصروف يخص هذه الفترة. أما التكلفة الباقية من الخدمات المجمعة والتى تستفيد منها الفترات التالية فهي تعد بمثابة أصل من أصول المنشأة تظهر مع باقى أصولها فى الميزانية العمومية لها فى نهاية الفترة.

والهدف من جرد الأصول الثابتة هو تحديد ذلك الجزء من الأصول الذى سيجعل على حسابات النتيجة والذى يطلق عليه إصطلاح الإهلاك، أو تحديد نصيب الفترة من خدمات الأصول طويلة الأجل والتي ينبغي أخذها فى الاعتبار كمصرف أو عبء على إيرادات الفترة، وتحديد الأرصدة المتبقية من تلك الأصول والتي تستفيد بها الفترات المستقبلية. وإصطلاح الإهلاك كما هو مستخدم فى المحاسبة لايعنى التدهور الطبيعى للأصل، كما أنه لايعنى الإنخفاض فى القيمة السوقية لأحد الأصول خلال فترة معينة، ولكنه يعنى تخصيص تكلفة الأصل على الفترات المستفيدة منه. فعندما تقوم المنشأة بشراء سيارة نقل فإن تكلفتها ترحل أولاً إلى حساب السيارات ثم تتحول سنوياً إلى مصرف خلال عملية الإهلاك والذى يتم حسابه طوال الفترة التى تستخدم فيها السيارة، أما قيام المنشأة بشراء بنزين يستخدم فى السيارة فإنه يرحل مباشرة إلى حساب مصاريف السيارات. ومن الناحية النظرية فإن شراء السيارة وشراء البنزين يؤدى إلى الحصول على أصل، إلا أننا نفترض أن البنزين سيستخدم خلال نفس الفترة المحاسبية ولهذا فإنه يرحل مباشرة إلى حساب المصروف، أما بالنسبة للسيارة فإنها ستستخدم خلال فترة تمتد أكثر من سنة ولهذا فإنها تتحول إلى مصرف خلال السنوات التى ستستخدم فيها بحيث تتحمل كل سنة بما يخصها وهو مايسمى بالإهلاك.

والإهلاك كما وصفته لجنة الإجراءات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين<sup>(1)</sup> هو توزيع لتكلفة الأصل على حياته الإنتاجية على أساس أن تكلفة أى أصل هى بمثابة تكاليف الخدمات التى يؤديها هذا الأصل خلال حياته الإنتاجية من الناحية الاقتصادية. ومن المبادئ المحاسبية المقبولة توزيع تلك التكلفة على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل على أن يتصف هذا التوزيع بالعدالة - كلما كان هذا ممكناً - بالنسبة للفترات ووفقاً للخدمات التى يدرها

(1) American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Auditing Procedure, Accounting Research and Terminology, Final Edition, New York, 1961.

إستخدام الأصل فى كل منها، وهذا الإجراء هو ما يعرف باسم المحاسبة عن الإهلاك، وهو أسلوب محاسبى يهدف إلى توزيع تكلفة أو قيمة أى أصل مطروحاً منها قيمة الخردة أو النفاية على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل، وذلك بطريقة منظمة ورشيدة، أى أنه بمثابة عملية تخصيص وليس عملية تقييم.

وجدير بالذكر أن عملية الإهلاك ليس المقصود منها تقييم الأصل وإنما فقط توزيع تكلفة الأصل على حياته، وغالباً ما تحدث تغييرات فى القيمة السوقية للأصل وذلك نظراً للتغير فى المستوى العام للأسعار، وعلى الرغم من هذا يستمر إجراء الإهلاك برغم هذه الزيادة فى القيمة السوقية، فالمحاسب يعلم أن الأصل سيستخدم خلال عدد من السنوات وأن تكلفته يجب أن توزع على تلك السنوات على الرغم من التقلبات فى القيمة السوقية لهذا الأصل. إن قسط الإهلاك السنوى هو تحديد لتصيب الفترة المحاسبية من تكلفة الأصل ويحسب هذا القسط ويحمل على حساب النتيجة وذلك دون نظر إلى نتيجة أعمال المشروع أى سواء كانت ربحاً أم خسارة، والإهلاك فى حقيقته نفقة إنتاجية تمثل تكلفة الخدمات والمنافع الاقتصادية التى تحصل عليها المنشأة من الأصل.

#### عوامل الإهلاك:

يوجد عاملين رئيسيين يسببان الإهلاك هما، النقص التدريجى فى الأصل بسبب الإستخدام، والقدم، وسنعرض لهذين العاملين بإيجاز فيما يلى:

#### عامل الإستخدام:

إن إستخدام الأصل فى العمل والإنتاج يترب عليه تدهوراً طبيعياً للأصل على مدار الزمن وذلك بسبب الإستخدام من ناحية وبسبب العوامل الجوية والطبيعية من ناحية أخرى، وعلى الرغم من الإصلاحات التى تتم على الأصل فإن الإهلاك يظل حقيقة واقعة بالنسبة لأى أصل.

## القدم:

يعنى إصطلاح القدم أن الأصل يصبح إستخدامه غير اقتصادى نظراً لظهور أنواع جديدة من الأصول يترتب عليها تخفيض التكلفة أو زيادة الإنتاج، والقدم فكرة تقاس بالنسبة لأصل يستخدم فى غرض معين فى منشأة معينة، فعلى سبيل المثال قد تتعرض طائرة معينة لعامل القدم بالنسبة للرحلات الطويلة جداً بسبب ظهور طائرات أخرى أكثر سرعة وأماناً، وأكبر حجماً، إلا أن هذه الطائرات قد تظل صالحة للإستخدام بالنسبة لمنشأة طيران أخرى تكون خطوطها قصيرة أو تقتصر على بعض الخطوط المحلية.

وقد يصبح الأصل غير صالحاً للإستخدام من الناحية الاقتصادية بسبب كبر حجم المشروع إلى درجة تجعل الأصل المستخدم حالياً غير ملائماً، وقد يتطلب ذلك ضرورة احلال هذا الأصل بأخر أكثر ملائمة، على الرغم من أن الأصل المستخدم حالياً قد يكون فى حالة جيدة ولم يتعرض للقدم. وغالباً ما يرتبط القدم بعدم ملائمة الأصل، فكلاهما يرتبط بالإستخدام الاقتصادى والكفاء للأصل وليس بحالته الإنتاجية.

ويساعد القدم بدرجة كبيرة على وضع حد لحياة عديد من الأصول القابلة للإهلاك بدرجة أكبر من الإستخدم، ولا تحاول الإجراءات المحاسبية الحالية فصل الإهلاك الناتج عن الإستخدم وذلك الناتج عن القدم، ذلك لأن تلك الإجراءات تهدف إلى تخصيص تكلفة الأصل على الفترات التى يؤدى فيها خدمات، وذلك دون نظر إلى ما إذا كان القدم أو الإستخدم هو العامل الحاسم فى وضع حد لنهاية حياة الأصل.

## طرق الإهلاك:

يوجد مجموعة من طرق الإهلاك نتعرض لها باختصار فيما يلى :

### ١ - طريقة القسط الثابت:

تعتبر طريقة القسط الثابت من أسهل طرق الإهلاك ومن أكثرها إستخداماً

في الحياة العملية، وفي ظل هذه الطريقة يتم تخصيص تكلفة الأصل على سنوات الحياة الإنتاجية بالتساوى وبناء عليه فإن هذه الطريقة تعتبر ملائمة جداً إذا كان استخدام الأصل متساوياً من سنة إلى أخرى. ويتم الوصول إلى قسط الإهلاك عند استخدام هذه الطريقة عن طريق طرح قيمة الخردة أو النفاية من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة القابلة للإهلاك، وبعد ذلك يتم توزيع القيمة القابلة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية بالتساوى. أى أن قسط الإهلاك هو :

تكلفة الأصل - قيمة الخردة المتوقعة

سنوات الحياة الإنتاجية للأصل

والمقصود بالحياة الإنتاجية للأصل هو عدد الفترات المحاسبية التي ستستفيد من خدمات ذلك الأصل، ويقوم المهندسون عادة بتحديد حياة كل أصل عند الحصول عليه. وقد يعبر عن الحياة الإنتاجية للأصل بالسنوات فمثلاً يقال أن الحياة الإنتاجية للمباني ٢٠ أو ٣٠ سنة، أو قد يعبر عنها بوحدات خدمة فمثلاً يعبر عن الحياة الإنتاجية للسيارة بالكيلو مترات كأن يقال أن الحياة الإنتاجية لسيارة النقل ٢٠٠٠٠٠ كيلو مثلاً. وقد يعبر عن حياة الأصل بالساعات كما هو الحال بالنسبة للآلات. وعموماً فإن تحديد الحياة الإنتاجية للأصل يعتبر من المتطلبات الأساسية لحساب الإهلاك بصرف النظر عن طريقة حساب الإهلاك. ونوضح فيمايلي كيفية تحديد قسط الإهلاك في حالة استخدام طريقة القسط الثابت. إشترت إحدى المنشآت آلة بلغت تكلفتها مضافاً إليها جميع النفقات الرأسمالية التي تحملتها المنشأة حتى أصبحت الآلة صالحة للعمل والإنتاج ٥٥٠٠٠ جنيه وتبلغ قيمة الخردة المتوقعة في نهاية الحياة الإنتاجية ٥٠٠٠ جنيه، فإذا كانت الحياة الإنتاجية لهذه الآلة ٥ سنوات فما هو قسط الإهلاك السنوى في هذه الحالة ؟ يمكن الوصول إلى قسط الإهلاك السنوى على النحو التالى :

$$\begin{array}{rcl}
& \text{تكلفة الآلة} & 50000 \\
& \text{يستبعد الخردة أو النفاية} & \underline{5000} \\
& \text{القيمة القابلة للإهلاك} & 50000 \\
& \text{الحياة الإنتاجية} & 5 \text{ سنوات} \\
& \text{الإهلاك السنوى أو أعباء الإهلاك} & \frac{50000}{5} = 10000 \text{ جنيه}
\end{array}$$

وتظل أموال الإهلاك تتراكم سنوياً طوال الحياة الإنتاجية، حتى يتجمع لدى المنشأة فى نهاية تلك الحياة مبلغاً معادلاً لتكلفة الأصل مطروحاً منها قيمة الخردة وذلك على النحو الوارد فى الجدول التالى :

السنة	الإهلاك السنوى	الإهلاك المجمع	القيمة الدفترية
أول السنة الأولى	—	—	50000
نهاية السنة الأولى	10000	10000	40000
نهاية السنة الثانية	10000	20000	30000
نهاية السنة الثالثة	10000	30000	20000
نهاية السنة الرابعة	10000	40000	10000
نهاية السنة الخامسة	10000	50000	5000

واضح من هذا الجدول أن القيمة الدفترية للأصل وصلت فى نهاية الحياة الإنتاجية إلى 5000 جنيه وهى القيمة المتوقعة للخردة، وأن هناك أموالاً مجمعة للإهلاك قدرها 50000 جنيه.

ونظراً للصعوبات الخاصة بتقدير قيمة الخردة المتوقعة فى نهاية الحياة الإنتاجية فقد ترى بعض المنشآت عدم أخذها فى الإعتبار عند حساب الإهلاك، وفى هذه الحالة سيكون قسط الإهلاك عبارة عن تكلفة الأصل موزعة على حياته الإنتاجية.



٢ - طريقة الوحدات المنتجة:

قد يكون من الأسس الأكثر عدالة عند توزيع تكلفة بعض الأصول هي استخدام عدد الوحدات المتوقع إنتاجها بواسطة الأصل وليس على أساس سنوات الحياة الإنتاجية. فقد تفضل شركات النقل إهلاك سياراتها على أساس عدد الكيلو مترات المتوقع تشغيلها لكل سيارة وعدد الكيلومترات المقطوعة خلال العام، فإذا كانت تكلفة سيارة النقل ١٠٠٠٠ جنيه ومن المتوقع أن تستخدم لمسافة ١٠٠٠٠٠ كيلو، فإن الإهلاك عن كل كيلو متر سيكون  $10000 \div 100000 = 0.1$  جنيه. أو ١٠٠ ملليم. وفي نهاية السنة فإن مبلغ الإهلاك السنوي يتحدد عن طريق ضرب عدد الكيلومترات المقطوعة في الإهلاك المحسوب للكيلومتر. وهذه الطريقة ليست شائعة الاستخدام، ذلك لأنها قد تكون غير ملائمة بالنسبة للحالات التي يكون للقادم تأثير في تحديد قسط الإهلاك.

٣ - طرق الإهلاك المعجل : (قسط الإهلاك المتناقص)

Accelerated depreciation methods

يعتقد بعض المحاسبين أن الإهلاك يكون كبيراً في السنوات الأولى من حياة الأصل ثم يتناقص تدريجياً مع مرور الحياة الإنتاجية، ويقوم هذا الاعتقاد على أساس أن الأصول تكون أكثر كفاءة عندما تكون جديدة، ولهذا فهي تساهم بدرجة أكبر في تحقيق الإيراد وتحصل منها المنشأة على خدمات أحسن في تلك السنوات الأولى من حياتها الإنتاجية. ويعنى إصطلاح الإهلاك المعجل ضرورة زيادة قسط الإهلاك في السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية على أن تتناقص هذه الأقساط في السنوات التالية.

ويشجع الاتجاه الخاص باستخدام طرق الإهلاك المعجل التطور التكنولوجي السريع في مجال صناعة التجهيزات الآلية، والذي يجعل عامل القدم يلعب دوراً كبيراً عن الدور الذى يلعبه الاستخدام في مجال تحديد قسط الإهلاك. فلا شك أن سرعة التقدم الصناعى تجعل من الضرورى القيام بعملية الإحلال

بشكل أسرع عما لو كان التقدم الصناعي أقل سرعة، ومن العوامل التي تشجع على استخدام طرق الإهلاك المعجل أيضا تخفيف العبء الضريبي في السنوات الأولى من إقتناء الأصل الثابت، وذلك لأن الإهلاك يعتبر من الأعباء الواجبة الخصم من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

ومن الأسباب الأخرى التي تبرر استخدام طرق الإهلاك المعجل، أن تكاليف الإصلاحات تكون قليلة في السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية للأصل. بينما تزداد تلك التكاليف كلما تقدم الأصل في العمر، ولهذا فإنه إذا نظرنا إلى الإهلاك وتكاليف الإصلاحات سنجد أن السنوات الأولى تتحمل فقط بالإهلاك المرتفع نسبياً، أما السنوات التالية فستتحمل بالإهلاك المنخفض نسبياً مضافاً إلى ذلك تكاليف الإصلاحات التي تميل إلى الإرتفاع كلما تقدم الأصل في العمر، ولهذا فإن نصيب السنوات من الأعباء المتعلقة بالأصل (إهلاك وصيانة وإصلاح) سيكون متقارباً عما لو استخدمنا طريقة القسط الثابت.

ويوجد أسلوبين مختلفين لحساب قسط الإهلاك المتناقص، وهما حساب الإهلاك كنسبة مئوية من الرصيد المتناقص للأصل، وطريقة النسبة المئوية من مجموع أرقام سنوات الحياة الإنتاجية، ونعرض لهذين الأسلوبين فيما يلي :

#### أ - طريقة القسط المتناقص على أساس نسبة من الرصيد المتناقص للأصل :

##### Fixed percentage on declining balance method

وفي حالة استخدام هذه الطريقة يتحدد قسط الإهلاك على أساس نسبة مئوية من الرصيد المتناقص للأصل. فإذا حصلت المنشأة على أصل تكلفته ٥٠٠٠٠ جنيه وقررت إهلاكه باستخدام تلك الطريقة فإن الإهلاك السنوي والإهلاك المجموع والقيمة الدفترية تظهر في الجدول التالي على أساس أن معدل الإهلاك هو ٥٠٪ من الرصيد على أساس أن الأصل سيستمر استخدامه ٦ سنوات.

**الفصل السابع عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة  
بالأصول طويلة الأجل**

السنة	الإهلاك السنوى 250 من الرصيد	الإهلاك المجموع	القيمة الدفترية
بداية السنة الأولى	---	---	50000
نهاية السنة الأولى	25000	25000	25000
نهاية السنة الثانية	12500	37500	12500
نهاية السنة الثالثة	6250	43750	6250
نهاية السنة الرابعة	3125	46875	3125
نهاية السنة الخامسة	1562	48438	1562
نهاية السنة السادسة	781	49219	781

واضح من هذا الجدول أن قسط الإهلاك يتناقص سنوياً عند استخدام هذه الطريقة فبينما كان في السنة الأولى 25000 جنيه أصبح في السنة الأخيرة 781 جنيه فقط. كما يلاحظ من هذا الجدول أيضاً أن هذه الطريقة لحساب الإهلاك تعجز عن إهلاك كامل قيمة الأصل حيث ظهر للأصل قيمة دفترية في نهاية حياته الإنتاجية قدرها 781 جنيه. وحتى لو كانت الحياة الإنتاجية أطول من ست سنوات فإن القيمة الدفترية للأصل لن تصل إلى صفر أبداً. وبالعالم الرصيد المتبقى في حساب الأصل في هذه الحالة عند معالجة الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن عملية بيع الأصل أو التخلص منه وذلك على نحو ما سنرى فيما بعد.

ب- طريقة مجموع أرقام السنوات:

**Sum of the years digits method**

وتعتبر هذه الطريقة من طرق الإهلاك المعجل التي تعمل على تخصيص مبلغ كبير للإهلاك في السنوات الأولى للحياة الإنتاجية للأصل. ويتحدد الإهلاك عند استخدام هذه الطريقة باستخدام كسر البسط فيه رقم السنة مبتدئين بالرقم الأعلى لسنوات الحياة الإنتاجية والمقام فيه مجموع أرقام سنوات الحياة الإنتاجية، فإذا حصلت إحدى المنشآت على أصل تكلفته 40000

جنيه وحياته الإنتاجية أربع سنوات فإن قسط الإهلاك السنوى والإهلاك المجمع يظهر على الصورة التالية :

السنة	معدل الإهلاك	الإهلاك السنوى	الإهلاك المجمع	القيمة الدفترية
أول السنة الأولى	—	—	—	٤٠٠٠
نهاية السنة الأولى	$\frac{٤}{١٠}$	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	٢٤٠٠٠
نهاية السنة الثانية	$\frac{٣}{١٠}$	١٢٠٠٠	٢٨٠٠٠	١٢٠٠٠
نهاية السنة الثالثة	$\frac{٢}{١٠}$	٨٠٠٠	٣٦٠٠٠	٤٠٠٠
نهاية السنة الرابعة	$\frac{١}{١٠}$	٤٠٠٠	٤٠٠٠٠	—

واضح من هذا الجدول أن معدل الإهلاك حسب على النحو التالى :

مجموع أرقام السنوات ١ + ٢ + ٣ + ٤ = ١٠ المقام.

وسنبداً باستخدام الرقم الأعلى فى السنة الأولى وهو ٤ ثم نستخدم الرقم ٣ فى السنة الثانية، وهكذا. وبلاحظ أن هذه الطريقة تتغلب على عيوب الطريقة السابقة عليها فى أنه لا يترتب عليها وجود رصيد فى حساب الأصول فى نهاية حياته الإنتاجية.

### الإهلاك والتضخم:

يؤدى تقييم الأصول طويلة الأجل وحساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية إلى نتائج طيبة فى حالة ثبات مستويات الأسعار. إن المناقشة السابقة الخاصة بتحديد قسط الإهلاك تفترض ضمناً عدم وجود تغييرات فى مستوى الأسعار، ولكن هذا الافتراض يبدو غير واقعياً فى الوقت الحاضر، وذلك نظراً لارتفاع الكبير فى الأسعار. وقد أدى هذا الارتفاع بكثير من رجال الأعمال إلى اقتراح استخدام أسس أكثر واقعية لتحديد قسط الإهلاك وقياس ربح المشروعات بالتالى يرون أن هذا الأساس ينبغي أن يكون استخدام القيمة الإستبدالية للأصل أو قيمة الإحلال كأساس لحساب الإهلاك بدلاً من

الإعتماد على تكلفة الحصول على الأصل. وكإقتراح بديل للإقتراح السابق يمكن تعديل الإهلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية بإستخدام الأرقام القياسية للأسعار، وذلك حتى يعكس الإهلاك التغيرات التي حدثت في القوة الشرائية للعملة، أى عبارة أخرى يصبح كأى نفقة مدفوعة في الفترة الحالية. ويرى أنصار الرأى السابق أن حساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية يؤدى إلى تضخيم أرباح المشروعات في حالة ارتفاع مستويات الأسعار، وأن الغرض من الإهلاك لا ينبغي أن يكون إسترداد تكلفة الأصل، بل مساعدة المشروع على إستبداله بأصل جديد يحل محله وذلك حتى يستطيع المشروع أن يستمر في أعماله. ويضيف أصحاب هذا الرأى أن الزيادة في الربح الناتجة عن حساب الإهلاك على أساس القيمة التاريخية تؤدى إلى زيادة الضرائب كما قد تؤدى إلى زيادة الأرباح الموزعة الأمر الذى قد يضع المشروع في وضع مالى سئ عندما تحل مشكلة الإحلال.

وعلى الرغم من المبررات القوية التي يثيرها أنصار هذا الرأى إلا أنه لا يوجد إتفاق عام في الوقت الحاضر على إتخاذ القيمة الإستبدالية كأساس لحساب الإهلاك، ذلك لأنه من الصعب الوصول إلى أساس موضوعي لتحديد القيمة الاستبدالية للأصل، فمن الذى يستطيع أن يحدد تكلفة آلة معينة بعد ١٥ أو ٢٠ سنة من الآن ولكن يبدو أن الاقتراح الخاص بتعديل أرقام الإهلاك بإستخدام الأرقام القياسية للأسعار أكثر ملائمة.

#### البيات الإهلاك بالدافتر:

سبق أن أوضحنا المعالجة المحاسبية للإهلاك، وبيننا أنه يمكن ترحيل الإهلاك مباشرة إلى حساب الأصل المختص، وذلك عن طريق جعل حساب مصاريف الإهلاك مديناً، وحساب الأصل دائناً. وقد أشرنا إلى أن هذا الأسلوب في معالجة الإهلاك لا يوفر بيانات كافية عن الأصول وعن إهلاكها المجمع، ولهذا يميل معظم المحاسبين، إلى ترحيل الإهلاك إلى حساب تقييم يطلق عليه اسم حساب مختص الإهلاك أو حساب مجمع الإهلاك، وذلك

عن طريق جعل حساب مصاريف الإهلاك مديناً، وحساب مخصص أو مجمع الإهلاك دائناً. ومن الطبيعي أن حساب مصاريف الإهلاك سيحول مع باقي حسابات المصروفات الأخرى إلى حساب النتيجة، أما حساب مجمع أو مخصص الإهلاك فسيطرح في الميزانية العمومية من قيمة الأصل.

#### ٤-د- النفقات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية:

تعنى لفظة نفقة Expenditure دفع مدفوعات معينة أو تحمل إلزام لدفع مبلغ معين في المستقبل في سبيل الحصول على أصل أو على خدمة معينة. إن إمتلاك المنشأة لأصل معين (الحصول على سيارة) أو حصولها على خدمة معينة (إصلاح السيارة) يمكن أن تكون في صورة نقدية أو بالأجل، وفي كلتا هاتين العمليتين فإن هناك عبء تحمّلته المنشأة أو هناك نفقة Expenditure والنفقات التي تتم في سبيل الحصول على أراضى أو مباني أو غيرها من الأصول طويلة الأجل يطلق عليها إصطلاح نفقات رأسمالية Capital Expenditure ويتم ترحيلها إلى حساب الأصل في دفتر الأستاذ العام. أما المصروفات الخاصة بعمليات الإصلاحات الدورية والصيانة والوقود وغيرها من المصروفات المتعلقة بإستخدام الأصل فيطلق عليها إصطلاح المصروفات الإيرادية Revenue Expenditure ويتم تحميلها على حسابات المصروفات، ويعتبر شراء سيارة نقل بمثابة نفقة رأسمالية تدفع في سبيل الحصول على خدمات تمتد لفترة أطول من سنة أو سنوات وترحل إلى حساب السيارات بدفتر الأستاذ العام ويجعل حساب النقدية بالبنك أو حساب الدائنون دائناً بالقيمة وفقاً لطريقة سداد ثمن السيارة. أما شراء البنزين اللازم للسيارة أو القيام ببعض الإصلاحات الدورية وتركيب بعض قطع الغيار فأنها تعتبر مصاريف إيرادية، على أساس أن المنافع التي ستحصل عليها المنشأة من هذه المصاريف عادة تكون قاصرة على الفترة المحاسبية الحالية ولهذا فهي ترحل عادة إلى حساب المصروف الخاص بها تمهيداً لتحميلها على حساب النتيجة، فكان ترحيل المصاريف الإيرادية إلى حسابات المصروفات يستند على أن المزايا أو المنافع التي تحصل عليها المنشأة من تلك المصروفات قاصرة على الفترة

المحاسبية الحالية، ولهذا فينبغى أن نخصم من إادات تلك الفترة قبل الوصول إلى صافي الربح عن الفترة الحالية.

وجدير بالذكر أنه ينبغى أن يتحقق التجانس والاستمرار Consistency بصدد التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية بين الفترات المحاسبية المختلفة، ويعتبر شرط التجانس والاستمرار شرطاً هاماً لتحديد الدخل بصورة سليمة، وتحديد قيمة الأصول بطريقة دقيقة. وترى كثير من المنشآت وضع سياسة معينة في مجال التفرقة بين نفقاتها الرأسمالية، والإيرادية وذلك ضماناً لتحقيق التجانس، وغالباً ما تتضمن نصوصاً تقضي بأن النفقات التي تقل عن حد معين وليكن ١٠ أو ٢٠ جنيه لايمرّ اعتبارها بمثابة نفقات رأسمالية، وذلك للسهولة في تحديد أعباء الإهلاك، ومن الأمثلة الشائعة للنفقات الرأسمالية العناصر التالية :

١- تكاليف الحصول على الأصول المختلفة مثل تكاليف نقل الآلات وتركيبها والرسوم الجمركية عليها، وتكاليف إصلاح المبني، بحيث يصبح صالحاً للاستخدام.

٢- الإضافات للأصول، كما في حالة بناء جناح جديد للمبني، وتمتد المنافع التي ستحصل عليها المنشأة إلى أكثر من فترة محاسبية في هذه الحالة، ولهذا فإن هذه الإضافات ترحل إلى حساب الأصل.

٣- التحسينات في الأصول فمثلاً تركيب مصعد للمبني يعتبر نفقة رأسمالية، ذلك لأن المنافع المترتبة على تركيبه تمتد إلى سنوات عديدة، ولهذا فهو يضاف إلى قيمة الأصل.

وتعتبر الإصلاحات العادية في الأصول مثلاً جيداً للمصروفات الإيرادية، وتشمل الإصلاحات العادية الصيانة، والتنظيف والتشحيم والتفتيش الدوري على الآلات وذلك للإحتفاظ بالأصل في حالة إنتاجية جيدة. كما يلاحظ أن تكاليف قطع الغيار البسيطة مثل الإطارات والبطاريات في السيارات تعتبر مصروفات إيرادية أيضاً، ذلك لأنها تعتبر جزءاً من تكاليف الإصلاحات العادية.

وخلاصة القول أن المصروفات التي تتحملها المنشأة في سبيل الاحتفاظ بالأصل في حالة إنتاجية جيدة وفي مستوى إنتاجي كفاء تعتبر مصروفات إيرادية وتستقطع من إيرادات الفترة الحالية، ولعل هذا هو السبب في أنه يطلق عليها مصروفات إيرادية.

وطالما أن النفقات الرأسمالية تحمل على حساب الأصل فإنها لا تؤثر مباشرة على حساب النتيجة، إلا أن الإهلاك الخاص بها سيظهر ضمن رقم الإهلاك الخاص بالأصل. أما بالنسبة للمصروفات الإيرادية فإنها ترحل إلى حسابات المصروفات والتي تستقطع مباشرة من إيرادات الفترة الحالية. فإذا عولجت بعض النفقات الرأسمالية بطريق الخطأ على أنها مصروفات إيرادية كما إذا رحلت تكلفة الحصول على آلة كاتبة جديدة إلى حساب المصروفات الإدارية مثلاً، فإن نتيجة هذا الإجراء الخاطئ هي تخفيض أرباح الفترة الحالية، وزيادة أرباح الفترات التالية التي سيستخدم فيها الأصل لأنها لن تتحمل بالإهلاك الخاص بهذا الأصل وذلك في حالة عدم تصحيح الخطأ.

وإذا حدث العكس، أي إذا اعتبرت المنشأة مصروفاً إيرادياً بمشابهة نفقة رأسمالية، كما لو رحلت تكاليف الإصلاحات العادية للسيارات لحساب السيارات، فإن النتيجة هي زيادة أرباح الفترة الحالية، وفي حالة عدم تصحيح الخطأ فإنه سيترتب على ذلك تخفيض أرباح الفترات التالية نتيجة لتحميلها بأعباء إهلاك إضافية لا مبرر لها.

وبالإضافة إلى تأثير تلك الأخطاء على نتيجة عمليات المشروع فإنها أيضاً تؤثر على الميزانية العمومية، فإن اعتبار أحد النفقات الرأسمالية مصروفاً إيرادياً يؤدي إلى تخفيض الأصول في السنة التي يحدث فيها هذا الخطأ كما أنه من ناحية أخرى فإن اعتبار أحد المصروفات الإيرادية بمشابهة نفقات رأسمالية يؤدي إلى تضخيم الأصول في السنة التي يحدث فيها ذلك الخطأ

وتوضح هذه الأمثلة ضرورة التفرقة السليمة بين النفقات الرأسمالية



والإيرادية، وذلك نظراً لضرورة وأهمية هذه التفرقة لتحقيق أحد الأهداف الهامة والرئيسية للمحاسبة وهو قياس الربح الدورى للمشروعات المختلفة.

٤-هـ- معالجة مصاريف الصيانة والإصلاحات

يتعامل المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٦)، بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكاتها، مع النفقات اللاحقة على الإقتناء، حيث تعتبر نفقات صيانة وإصلاح الأصول الثابتة نفقات تحدث للمحافظة على أو إستعادة قدرة الأصل على تحقيق المنافع الإقتصادية المستقبلية التى تتوقعها المنشأة طبقاً لمعايير الأداء السابق تحديدها للأصل. وعلى هذا فيتم تحميلها كمصروفات عند حدوثها.

سبق أن ذكرنا أنه يوجد عدة طرق لتحديد قسط الإهلاك السنوى، وقد عرضنا فى الصفحات السابقة لطريقتين أساسيتين هما طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص. وذكرنا أن طريقة القسط الثابت توزع تكلفة الأصل على سنوات الحياة الإنتاجية بالتساوى، وقلنا أنها لكى تكون سليمة يجب أن تكون المنافع أو الخدمات الاقتصادية التى تحصل عليها المنشأة متساوية بين السنوات المختلفة. أما طريقة القسط المتناقص (أو طرق الإهلاك المعجل) فهى تحمل السنوات الأولى بقسط إهلاك مرتفع ويتناقص هذا القسط كلما تقدم الأصل فى العمر. وقد بينا فيما سبق أن أنصار طريقة القسط المتناقص يرون أنها تتناسب مع ما تحصل عليه المنشأة من منافع وما يتطلبه الأصل من إصلاحات دورية، ففى السنوات الأولى ستكون الإصلاحات محدودة وستزداد تلك الإصلاحات كلما تقدم الأصل فى العمر، وبالتالي إذا إستخدمنا طريقة القسط المتناقص ونظرنا إلى تكاليف الصيانة المتزايدة فإن هذا يؤدى إلى توزيع الأعباء الخاصة بالأصل (إهلاك + صيانة) بطريقة متقاربة بين السنوات المختلفة.

ويلاحظ أن إستخدام طريقة القسط الثابت مع الثقل فى نفقات الصيانة سنوياً لن يترتب عليه التجانس بين السنوات المختلفة فيما يتعلق بالأعباء الخاصة

بالأصول الثابتة، ولهذا ترى بعض المنشآت التي تستخدم طريقة القسط الثابت كأساس لحساب الإهلاك أن تحمل حسابات كل سنة بمبلغ ثابت للإصلاحات، على أن يرحد هذا المبلغ إلى حساب مخصص الإصلاحات. وترحد الإصلاحات الفعلية إلى هذا المخصص، وأى زيادة فى رصيد هذا المخصص ترحد إلى السنوات التالية لمقابلة الإصلاحات المرتفعة فى السنوات المتقدمة من حياة الأصل، على أن يسرى أى عجز أو زيادة فى رصيد هذا المخصص فى حساب النتيجة فى نهاية الحياة الإنتاجية للأصل.

وبالإضافة إلى تلك الإصلاحات العادية للأصول يوجد الإصلاحات غير العادية، Extraordinary Repairs ويقصد بها تلك الإصلاحات التى سترتب عليها زيادة الحياة الإنتاجية للأصل عما كان مقدرا له قبل القيام بتلك الإصلاحات، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك سيارة قدرت حياتها الإنتاجية بأربعة سنوات، ويفرض أنه بعد إستخدامها لمدة ثلاث سنوات قررت المنشأة تركيب موتور جديد لتلك السيارة، الأمر الذى سترتب عليه زيادة حياتها الإنتاجية إلى ست سنوات.

ووفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، يتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة للأصول الثابتة على أنها إضافة للأصل عندما تودى هذه النفقات إلى تحسين أداء الأصل عما حدد فى معايير الأداء المقدرة للأصل.

وهذا النوع من الإصلاحات غير العادية يحمل على حساب مجمع الإهلاك على الصورة التالية :

	من حـ/ الإصلاحات غير العادية إلى حـ/ نقدية بالبنك إتبات تكاليف الإصلاحات غير العادية.	١٠٠٠	١٠٠٠
	من حـ/ مجمع الإهلاك إلى حـ/ الإصلاحات غير العادية تحمل مجمع الإهلاك بالإصلاحات غير العادية.	١٠٠٠	١٠٠٠

ويرجع السبب فى تحميل هذه الإصلاحات غير العادية على حساب مجمع الإهلاك إلى أن هذه الإصلاحات تستوعب أو تلغى جزء من الإهلاك المجمع السابق تكوينه، ويترتب على تحميل حساب مجمع الإهلاك بها زيادة القيمة الدفترية للأصل بتكلفة تلك الإصلاحات غير العادية، على أساس أنها تعتبر نفقة رأسمالية لا علاقة لها بحساب النتيجة عن الفترة المحاسبية الحالية.

٤-و- الأرباح والخسائر الرأسمالية:

يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٦)، بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكاتها، موضوع تخريد الأصل أو التصرف فيه، حيث تحدد أية أرباح أو خسائر ناتجة عن توقف استخدام الأصل الثابت أو التصرف فيه بالفرق بين صافى متحصلات التصرف فى الأصل وصافى القيمة الدفترية له ويتم الإعراف بها فى حسابات النتيجة كربح أو خسارة.

سبق أن ذكرنا أن المنشأة تحصل على أصولها طويلة الأجل لإستخدامها فى العمل والإنتاج وليس بقصد إعادة بيعها، إلا أنه فى بعض الحالات قد ترى المنشأة بيع أصولها وخاصة فى حالة التخريد، وقد ينتج عن عملية البيع ربح أو خسارة، ويطلق على هذه الأرباح أو الخسائر اصطلاح الأرباح أو الخسائر الرأسمالية وذلك تمييزا لها عن أرباح العمليات العادية التى يقوم بها المشروع، ونظرا لأنها متعلقة بأحد الأصول الرأسمالية. وتختلف الأرباح الرأسمالية عن الأرباح الإيرادية العادية، ذلك لأن الأولى أرباح عارضة لاتتصف بالدورية أو التكرار، بعكس الأرباح الدورية التى يكون لها صفة التكرار.

ويتم الوصول إلى الأرباح أو الخسائر الرأسمالية عن طريق مقارنة صافى القيمة الدفترية للأصل المباع مع ثمن البيع، ويتم تحديد صافى القيمة الدفترية

عن طريقة إستبعاد مجمع الإهلاك الذى يخص الأصل المباع إبتداءً من تاريخ الحصول عليه حتى تاريخ البيع من تكلفة الأصل، وذلك بالنسبة للأصول القابلة للإهلاك مثل المباني والآلات والأثاث، أما بالنسبة للأصول غير القابلة للإهلاك مثل الأراضي فيحدد الربح أو الخسارة عن طريق مقارنة تكلفة الأصل مع ثمن بيعه. ويتم ترحيل الربح أو الخسارة الرأسمالية إلى حساب الأرباح والخسائر فى السنة التى يتم فيها البيع.

### مثال

فيما يلى بعض البيانات التى ظهرت فى ميزانية إحدى المنشآت فى

: ١٩٩٨/١٢/٣١

جنيه جنيه

٢٠٠٠٠ سيارات

١٠٠٠٠ ١٠٠٠٠ مجمع اهلاك

فإذا علمت أن رصيد حساب السيارات يمثل خمس سيارات متشابهة تم الحصول عليها جميعاً فى ١٩٩٧/١/١ لتوزيع منتجات المنشأة، وتبلغ حياتها الإنتاجية أربع سنوات وتستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت كأساس لحساب الإهلاك، وفى أول يوليو سنة ١٩٩٩ قررت المنشأة بيع إحدى هذه السيارات بمبلغ ٢٧٥٠ جنيه.

المطلوب : إثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية وتصوير الحسابات المتعلقة بها.

إن أول خطوة لحل المثال السابق هى تحديد صافى القيمة الدفترية للأصل المباع حتى يمكن مقارنتها بالمتحصل من البيع وتحديد الأرباح والخسائر

الفصل السابع عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة  
بالأصول طويلة الأجل

الرأسمالية، ويتم الوصول إلى صافى القيمة الدفترية للأصل المباع فى المثال السابق على الصورة التالية :

رصيد حساب السيارات = ٢٠٠٠٠ جنيه يمثل تكلفة ٥ سيارات

تكلفة السيارة الواحدة = ٢٠٠٠٠ ÷ ٥ = ٤٠٠٠ جنيه.

مجمع اهلاك السيارة المباعة = ١٠٠٠٠ ÷ ٥ = ٢٠٠٠ جنيه

وهذا الإهلاك المجمع محسوب حتى ١٩٩٨/١٢/٣١ ، وهو تاريخ إعداد الميزانية وفقا للبيانات المعطاة فى التمرين السابق، ولكن نظرا لأن السيارة تم بيعها فى أول يوليو، لهذا ينبغى أن نأخذ فى الاعتبار إهلاكها عن الفترة من أول السنة (١٩٩٩) حتى تاريخ البيع (١٩٩٩/٧/١) (أى لمدة ستة شهور) وذلك على النحو التالى :

الإهلاك السنوى =  $\frac{١٠٠٠٠}{٢}$  = ٥٠٠٠ جنيه ذلك لأن الإهلاك الظاهر فى الميزانية عن سنتين لأن تاريخ الحصول على السيارات ١٩٩٧/١/١ وهذا الإهلاك يخص خمس سيارات فىكون إهلاك السيارة السنوى ١٠٠٠ جنيه. ويمكن الوصول إلى هذا الرقم بطريقة أخرى ذلك لأن رصيد السيارات ٢٠٠٠٠ جنيه يخص ٥ سيارات، فتكون تكلفة السيارة ٤٠٠٠ جنيه حياتها الإنتاجية المقدرة ٤ سنوات، فىكون قسط الإهلاك السنوى ١٠٠٠ جنيه، بعد ذلك ينبغى أن نحسب الإهلاك عن نصف سنة وهو ٥٠٠ جنيه (٢ ÷ ١٠٠٠) وبهذا يكون مجموع الإهلاك على هذه السيارة حتى تاريخ البيع هو:

٢٠٠٠ إهلاك في ١٩٩٨/١٢/٣١

٥٠٠ الإهلاك عن نصف سنة خلال سنة ١٩٩٩.

٢٥٠٠ مجموع الإهلاك المجمع عن السيارة حتى تاريخ البيع

ويتم مقارنة هذا الرقم بتكلفة السيارة الواحدة وذلك لتحديد صافي القيمة الدفترية على النحو التالي :

صافي القيمة الدفترية للسيارة المباعة = التكلفة الأصلية - رصيد مجمع الإهلاك حتى تاريخ البيع.

$$٤٠٠٠ - ٢٥٠٠ = ١٥٠٠ \text{ جنيه}$$

وحتى يمكن الوصول إلى الربح أو الخسارة الرأسمالية يتم مقارنة هذا الرقم بالمبلغ المحصل من عملية البيع على الصورة التالية :

الربح أو الخسارة الرأسمالية = المحصل من البيع - صافي القيمة الدفترية للأصل المباع.

$$٢٧٥٠ - ١٥٠٠ = ١٢٥٠$$

أما من الناحية المحاسبية فإن هذه العملية تعالج على الصورة التالية :

تاريخ البيع	من حـ/ مصاريف إهلاك السيارات إلى حـ/ مجمع إهلاك سيارات إهلاك مصاريف إهلاك السيارة حتى تاريخ البيع.	٥٠٠	٥٠٠
تاريخ البيع	من مذكورين حـ/ النقدية حـ/ مجمع إهلاك سيارات إلى مذكورين حـ/ السيارات حـ/ أرباح السيارة المباعة إهلاك النقدية المحصلة، واستبعاد إهلاك السيارة المباعة من مجمع الإهلاك، واستبعاد تكلفة السيارة من حساب السيارات، وإهلاك ربح السيارة المباعة.	٢٧٥٠ ٢٥٠٠ ٤٠٠٠ ١٢٥٠	٢٧٥٠ ٢٥٠٠
تاريخ البيع	من حـ/ أرباح السيارة المباعة إلى حـ/ الأرباح والخسائر زحل أرباح السيارة المباعة إلى حساب النتيجة.	١٢٥٠	١٢٥٠

**الفصل السابع عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة**

**بالأصول طويلة الأجل**

نهاية السنة المالية	من حـ/ مصاريف إهلاك سيارات إلى حـ/ مجمع إهلاك سيارات إثبات إهلاك السيارات المتبقية.	٤٠٠٠	٤٠٠٠
نهاية السنة المالية	من حـ/ الأرباح والخسائر (النتيجة) إلى حـ/ مصاريف إهلاك سيارات تحميل حساب النتيجة بقيمة مصاريف إهلاك السيارات (المباعة والمتبقية).	٤٥٠٠	٤٥٠٠

وتظهر الحسابات الخاصة بالعمليات السابقة على الصورة التالية :

**حـ/ السيارات**

له	منه
١٩/١٢/٣١	رصيد ٢٠٠٠
من حـ/ مذكورين	٩٩/١/١
رصيد ١٦٠٠	
	٢٠٠٠

**حـ/ مجمع إهلاك سيارات**

له	منه
تاريخ البيع	٢٥٠٠ إلى مذكورين
رصيد ١٢٠٠	رصيد
من حـ/ مصاريف اهلاك سيارات	
٤٠٠٠	
١٤٥٠٠	١٤٥٠٠

**حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة**

**المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١**

له	منه
١٥/١٢/٣١	٤٥٠٠ مصاريف اهلاك سيارات
أرباح بيع سيارة	١٢٥٠
	٩٩/١٢/٣١

وتظهر الميزانية العمومية بالنسبة لهذا البند بفرض عدم وجود عمليات أخرى على النحو التالي :

الميزانية العمومية		في ١٩٩٩/١٢/٣١		أصول
خصوم		سيارات	١٦٠٠٠	
		مجمع إهلاك	١٢٠٠٠	٤٠٠٠

وجدير بالذكر أن حساب الأرباح والخسائر قد تحمل في نهاية سنة ١٩٩٩ بمبلغ ٥٠٠ جنيه كإهلاك خاص بالسيارة المباعة عن الفترة التي استخدمت فيها تلك السيارة (من ١٩٩٩/١/١ حتى ١٩٩٩/٦/٣٠)، كما تحمل هذا الحساب بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه، وهي عبارة عن إهلاك السيارات المتبقية دون بيع في نهاية السنة المالية. ومن ناحية أخرى فإن مجمع إهلاك السيارات التي ظهر في الميزانية العمومية بلغ ١٢٠٠٠ جنيه ويمثل هذا المبلغ إهلاك أربع سيارات بواقع ١٠٠٠ جنيه سنوياً لمدة ثلاث سنوات، دون أن يدخل في ذلك بالطبع السيارة المباعة أثناء السنة.

أما إذا لم تكن المنشأة تستخدم حساب مجمع إهلاك، أى في حالة ترحيل الإهلاك مباشرة إلى حساب الأصل فإنه ينبغي الوصول إلى رصيد الأصل المباع في أول السنة التي تم فيها البيع، ثم تحديد إهلاكه إعتباراً من أول هذه السنة حتى تاريخ البيع، لتحديد صافي قيمته الدفترية في تاريخ البيع وذلك عن طريق ترحيل الإهلاك حتى تاريخ البيع إلى حساب الأصل المباع، ثم تستمر الإجراءات كما هو الحال بالنسبة للحالة السابقة.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان الأصل قد أستهلك بالكامل دون أن يتخلف عنه أى خردة أو أى قيمة يمكن بيعها في هذه الحالة يقفل كل من حساب الأصل وحساب الإهلاك المجمع بجمل الأول دائناً والثاني مدينياً، فإذا كانت هناك آلة إشتريتها المنشأة منذ خمس سنوات بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه واستهلكت بالكامل، ولم يعد لها وجود، فيجرى القيد التالي في نهاية ١٩٩٩ :



## الفصل السابع عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول طويلة الأجل

١٩٩٩/١٢/٣١	من حـ/ا مجمع إهلاك الآلات إلى حـ/ا الآلات إستبعاد كل من حـ/ب الآلات وحـ/ب مجمع الإهلاك من الدفاتر نظرا لإهلاك الأصل.	٥٠٠٠	٥٠٠٠
------------	---	------	------

كما يلاحظ أنه إذا تم بيع الأصل بقيمة تعادل القيمة الدفترية للأصل في تاريخ البيع فلن يكون هناك ربح أو خسارة نتيجة عملية البيع. ففي المثال الخاص بالسيارات السابق عرضه، إذا كان ثمن بيع السيارة ١٥٠٠ جنيه بدلا من ٢٧٥٠ جنيه فإن القيد الخاص بإثبات عملية البيع سيظهر على الصورة التالية :

تاريخ البيع	من مذكورين حـ/ا النقدية حـ/ا مجمع إهلاك سيارات إلى حـ/ا السيارات إثبات التدفئة المحصلة، ومجمع إهلاك السيارة المباعة واستبعاد قيمة السيارة المباعة من الدفاتر.	٤٠٠٠	١٥٠٠ ٢٥٠٠
-------------	--	------	--------------

أما إذا كان ثمن البيع أقل من القيمة الدفترية (١٥٠٠ جنيه) فإن المنشأة ستحقق خسائر نتيجة عملية بيع السيارة، فيفرض أن المنشأة باعت السيارة في المثال السابق بمبلغ ٥٠٠ جنيه فإن القيد الخاص بإثبات عملية البيع سيظهر على الصورة التالية :

تاريخ البيع	من مذكورين حـ/ا النقدية حـ/ا مجمع إهلاك سيارات حـ/ا خسارة بيع سيارة إلى حـ/ا السيارات إثبات عملية بيع سيارة والخسارة الناتجة.	٤٠٠٠	٥٠٠ ٢٥٠٠ ١٠٠٠
-------------	--	------	---------------------

٥- الموارد الطبيعية Natural Resources تكون الموارد الطبيعية قابلة للنفاذ التدريجي نتيجة لعملية الإستغلال، مثال ذلك مناجم الفحم والحديد والثعالب وآبار البترول والغاز وغيرها. وهذه الموارد تتميز بأنها تتحول تدريجياً إلى مخزون من المواد المستخرجة منها، ولكن هذا المخزون لا يمكن أن يكون ضمن الأصول المتداولة، ولهذا فإن هذه الموارد ينبغي أن توضع فى مجموعة مستقلة بالميزانية العمومية.

وينبغي تسجيل تلك الموارد فى الدفاتر بالتكلفة، وكلما تعرض الأصل أو المورد لعملية الإستغلال التدريجي فإن هذه التكلفة ينبغي أن تخضع للتناقص أيضاً، وبناء عليه فإن تكلفة المورد الطبيعي أو رصيده الدفترى ينبغي أن ينخفض نتيجة كل وحدة مستغلة من وحدات ذلك المورد، أى أن تكلفة المورد الطبيعي المسجلة بالدفاتر ستتحول تدريجياً ومع عمليات استغلال المورد لتصبح تكلفة للمواد المستخرجة والمباعة من تلك الموارد.

ويجوز الإشارة على أنه لا يوجد معيار محاسبى مصرى أو معيار محاسبى دولى يتعامل مع موضوع الموارد الطبيعية.

#### نفاذ الموارد الطبيعية Depletion

يستخدم إصطلاح النفاذ Depletion للدلالة على تكلفة الوحدات المستخرجة أو المستغلة من الموارد الطبيعية، ويتم الوصول إلى معدل نفاذ المورد الطبيعي عن طريق توزيع تكلفة ذلك المورد على عدد الوحدات المتوقع إستخراجها منه، مثال ذلك توزيع تكلفة بئر البترول على عدد البراميل المتوقع الحصول عليها منه، أو توزيع تكلفة منجم الفحم على عدد أطنان الفحم المتوقع الحصول عليها من المنجم. ويتم الوصول إلى مبلغ النفاذ الذى سيحمل على حسابات السنة عن طريق ضرب معدل النفاذ فى عدد الوحدات المستخرجة خلال السنة.

٦- الأصول غير الملموسة Intangible Assets

يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) ، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٣) ، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، عرض شهرة المخل، وبراءات الاختراع والعلامات التجارية والنفقات المؤجلة مثل نفقات التأسيس كأصول غير ملموسة ضمن الأصول طويلة الأجل. وبمعالج المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) ، وكذلك المعيار الدولى رقم (٤) ، موضوع إهلاك الأصول القابلة للإهلاك مشتملة على الأصول غير الملموسة. وأخيراً، يتعامل المعيار الدولى رقم (٢٢) بعنوان اندماج الأعمال، مع الاعتراف وقياس قيمة الأصول غير الملموسة التى يتم إقتناؤها عند اندماج الشركات. وفى يونيو سنة ١٩٩٥، أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المسودة رقم (٥٠) بعنوان الأصول غير الملموسة، لوصف المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة

وقد سبق أن ذكرنا أن الأصول غير الملموسة هى تلك الأصول التى ليس لها كيان أو وجود مادى ملموس مثل حقوق الاختراع، وشهرة المخل. والعلامات التجارية وغيرها. وتوضع الأصول غير الملموسة فى مجموعة خاصة ضمن الأصول طويلة الأجل. وتجدر الإشارة إلى أنه ليس كل الأصول التى تفتقد إلى الكيان المادى الملموس تدرج ضمن الأصول غير الملموسة فمثلاً حساب العميل، أو حساب المدفوعات المقدمة هى حسابات ليس لها وجود مادى ملموس ولكنها تعامل على أنها أصول قصيرة الأجل، ولهذا يمكن القول أن الأصول غير الملموسة هى أصول غير جارية Noncurrent وليس لها كيان مادى ملموس.

ويتم تقييم تلك الأصول بالتكلفة، ولا تظهر فى الدفاتر إلا إذا تحملت المنشأة تكلفة فى سبيل الحصول عليها. وبسبب عدم القدرة على بيع بعض

---

هذه الأصول دون تصفية المنشأة ككل أو بسبب عدم وجود قيمة بيعية لبعض تلك الأصول، ترى بعض المنشآت إظهار هذه الأصول فى دفاترها بقيمة رمزية قدرها ١٠ جنيه مثلاً.

وبعض هذه الأصول غير الملموسة يكون له حياة إنتاجية محدودة مثل حقوق الاختراع، والبعض الآخر قد لا يكون له حياة إنتاجية محدودة مثال ذلك حقوق الإمتياز الدائمة، ولاشك أن النوع الأول من تلك الأصول ينبغي توزيع قيمته على سنوات حياته الإنتاجية، أما النوع الثانى فهو لا يكون عادة قابلاً لتخفيض قيمته. وجدير بالذكر أنه يستخدم إصطلاح خفض القيمة Amortization للدلالة على المبالغ التى تقابل النقص السنوى فى قيمة تلك الأصول والذى يحمل على الحسابات الختامية.

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

على

### الفصل السابع عشر

#### أولاً - الأسئلة النظرية

- ١- ماهو المقصود بالأصول طويلة الأجل وماهى الأغراض التى تستخدم فيها؟
- ٢- اشرح باختصار المشاكل المحاسبية المرتبطة بالأصول طويلة الأجل.
- ٣- ماهو المقصود بتكلفة الأصول طويلة الأجل ؟ اذكر بعض الأمثلة.
- ٤- بين المقصود بإهلاك الأصول طويلة الأجل
- ٥- ماهى مسببات الإهلاك ؟
- ٦- أشرح بإختصار طرق الإهلاك وبين مزايها وعيوب كل منها.
- ٧- اشرح المعالجة المحاسبية لعمليات الإهلاك
- ٨- فرق بين المصروفات الإيرادية والنفقات الرأسمالية مع التمثيل.
- ٩- أشرح مع التمثيل كيفية معالجة مصاريف الصيانة الخاصة بالالات.
- ١٠- بين ماهو المقصود بالأرباح والخسائر الرأسمالية مع توضيح كيفية معالجتها محاسبياً.
- ١١- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية بإختصار :
  - تحصل المنشأة عادة على الأصول طويلة الأجل للإلتجار فيها.
  - لاثثير الأصول طويلة الأجل مشاكل خاصة بالنسبة للتحقق من وجودها.
  - تتكون تكلفة الأصول طويلة الأجل من تكاليف الضرورية والمعمولة لتملك الأصل والحصول عليه فى وضع يسمح إستخدامه.
  - تعتبر السمسرة المدفوعة على شراء قطعة 'ب' من بناء بمثابة نفقة رأسمالية.
  - يخضع الأراضى كغيرها من الأصول طويلة الأجل للإهلاك
  - تعتبر تكاليف إزالة مبنى قديم على قطعة أرض مشتراة تكاليف رأسمالية،
  - كما يعتبر المحصل من بيع الأنقاض تخفيضاً لثمن الأرض المشترية.

- تعتبر تكاليف إصلاح مبنى جديد قامت المنشأة بشراؤه مصروفاً إيرادياً مثل مصاريف الصيانة الدورية للمباني.

- يعتبر التأمين على المبنى خلال فترة إنشائه مصروفاً إيرادياً

- الرسوم الجمركية على الآلات المستوردة تعتبر نفقات رأسمالية.

- المقصود من المحاسبة على الإهلاك هو توزيع خدمات الأصل طويل الأجل على السنوات المستفيدة منه.

- الإهلاك هو وسيلة تتحول بمقتضاها تكلفة الأصل إلى مصروف سنوياً.

- يعتبر الاستعمال هو العامل الوحيد المسبب للإهلاك.

١٢- علق على كل عبارة من العبارات التالية بمايفيد موافقتك أو معارضتك باختصار :

- يحجم التطور التكنولوجي ضرورة استخدام طرق الإهلاك المعجل.

- تتفق طرق الإهلاك المعجل مع معدلات الصيانة والإصلاح الذي يتطلبه الأصل خلال حياته الإنتاجية.

- إذا كان هناك أصل تكلفته ١٥٠٠٠ جنيه وحياته ٥ سنوات فإن أقساط إهلاكه طبقاً لطريقة مجموع أرقام السنوات هي : ٤٠٠٠ ، ٥٠٠٠ ، ٣٠٠٠ ، ٢٠٠٠ ، ١٠٠٠ جنيه على التوالي.

- يؤدي التضخم وزيادة الأسعار إلى عدم ملائمة الإهلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية للأصول طويلة الأجل.

- التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية ضرورية لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

- معيار التفرقة بين المصروفات الإيرادية والنفقات الرأسمالية هو امتداد الخدمات التي ستحصل عليها المنشأة لأكثر من فترة محاسبية.

- إعتبار أحد المصروفات الإيرادية بمثابة نفقة رأسمالية يؤدي إلى المغالاة في الأرباح وتخفيض قيمة الأصول.

- الإصلاحات الرأسمالية هي التي سيقرب عليها زيادة الحياة الإنتاجية للأصول عما كان مقدراً لها.

- الأرباح الرأسمالية هي عبارة عن الفرق بين تكلفة الأصل وثمان بيعة.

## الفصل السابع عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول طويلة الأجل

ثانيا - تطبيقات عملية:

التطبيق الأول:

تمتلك إحدى المنشآت الفردية أربعة أنواع من التجهيزات الآلية التي حصلت عليها في أوقات مختلفة والتي تستخدم بالنسبة لها طرق إهلاك مختلفة، وفيما يلي البيانات المتعلقة بتلك الآلات :

نوع التجهيز الآلي	تاريخ الحصول عليه	تكلفة	الحياة المقدرة	الخردة المتوقعة	طريقة الإهلاك
أ	٩٧/١/١	٥٤٠٠٠	٦ سنة	لا يوجد	نسبة من الرصيد المتناقص
ب	٩٧/٦/٣٠	٨٤٠٠٠	٨	٢١٠	القسط الثابت
ج	٩٨/١/١	٥٦٠٠٠	١٠	١٠٠٠	نسبة من مجموع أرقام السنوات
د	٩٩/١/١	٦٦٠٠٠	١٢	لا يوجد	نسبة من الرصيد المتناقص

المطلوب :

١- تحديد الإهلاك المجمع بالنسبة لكل نوع من الآلات في نهاية سنة ١٩٩٨،  
وبالنسبة للآلات أ، د أفترض أن معدل الإهلاك موزع مع معدل القسط الثابت  
لو استخدمت هذه الطريقة.

٢- إعداد جدول لتحديد أعباء الإهلاك الخاصة لكل آلة عن سنة ١٩٩٩.

٣- إعداد القيد المحاسبية المتعلقة بإثبات الإهلاك عن سنة ١٩٩٩.

التطبيق الثاني :

حصلت إحدى المنشآت في أول يوليو ١٩٩٨ على آلة سعرها المعلن ٩٠٠٠٠ جنية وقد حصلت المنشأة على خصم قدره ٢٢ لقيامها بالسداد خلال شهر من تاريخ الشراء، وقد بلغت تكاليف النقل ٣٠٠ جنية، كما بلغت تكاليف التركيب إعداد القواعد الخرسانية ١٥٠٠ جنية، وخلال عملية التركيب تعرضت بعض

الآلات المجاورة لعطب نتيجة إهمال عمال التركيب وبلغت تكاليف إصلاحها ١٢٠٠ جنيه.

وبعد ثلاثة شهور من إستخدام الآلة بطريقة مرضية فى العمل والإنتاج، قام عمال الصيانة بفحصها بدقة وتنظيفها وتشحيمها وقد بلغت تكاليف هذه العملية ٣٦٠ جنيه. وقد قدرت الحياة الإنتاجية لتلك الآلة بعشر سنوات، وليس من المتوقع أن يكون لها عردة فى نهاية حياتها الإنتاجية. وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت كأساس لحساب الإهلاك. على أن يبدأ الإهلاك من تاريخ الحصول على الأصل.

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة فى دفاتر المنشأة وإعداد قيود الإهلاك فى نهاية سنة ١٩٩٨ وكذا فى نهاية سنة ١٩٩٩ - وبيان تأثير تلك العمليات على الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى كل من السنتين.

التطبيق الثالث :

من بين الأصول المملوكة لمنشأة الغمراوى آلة حصلت عليها المنشأة جديدة فى أول مارس سنة ١٩٩٦ بتكلفة قدرها ٨٨٠٠٠ جنيه، وقد حسب الإهلاك على هذه الآلة بإستخدام طريقة القسط الثابت على أساس أن حياتها الإنتاجية هى خمس سنوات وأن العردة المتوقعة فى نهاية حياتها الإنتاجية ٨٠٠٠ جنيه.

وفى أول يناير سنة ١٩٩٩ قامت المنشأة بتجديد تلك الآلة وإعادة بنائها من جديد ربلغ تكلفة الإصلاحات الشاملة ١٩٠٠٠ جنيه، وقد ترتب على تلك الإصلاحات أن أصبحت الحياة المتوقعة فى يناير سنة ١٩٩٩ أربعة سنوات.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات شراء الآلة والإهلاك فى كل من السنوات ٩٦، ٩٧، ٩٨، وإثبات الإصلاحات الرئيسية فى سنة ٩٩ ومخصص الإهلاك عن سنة ٩٩، وتصوير حساب الآلات وحساب مجمع الإهلاك خلال تلك السنوات.



**الفصل السابع عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة**  
**بالأصول طويلة الأجل**

**التطبيق الرابع :**

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة لاحدى المنشآت الصناعية في ١٩٩٩/١٢/٣١.

	له	منه
	جنيه	جنيه
نقلية		٥٠٠٠٠
سيارات مشتراة في ١٩٩٥/١/١		٢٠٠٠٠٠
مجمع اهلاك سيارات	٨٠٠٠٠	
مبانى		١٠٠٠٠٠
مجمع اهلاك مبانى	٢٠٠٠٠	
أجور		٤٥٠٠٠
إيرادات فوائد	٤٥٠٠	
تأمينات غير مستفدة		٦٠٠٠

فإذا علمت أن :

١- يبلغ إهلاك السيارات ٢١٠ سنوياً، وإهلاك المباني ٢٢، وقد باعت المنشأة سيارة تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه فى آخر السنة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ولم يتم إثبات عملية البيع بالدفاتر.

٢- هناك أجور مستحقة فى نهاية السنة قدرها ٥٠٠٠ جنيه

٣- إيرادات الفوائد تخص الفترة من أول السنة حتى ٩٩/٩/٣٠

٤- يمثل حساب التأمينات غير المستفدة بوليصة تأمين لمدة ثلاث سنوات ابتداء من ١٩٩٩/٧/١.

المطلوب :

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات التسويات السابقة وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الخامس:

ظهرت الأرصدة التالية في ميزانية إحدى المنشآت في ١٩٩٨/١٢/٣١:

الميزانية العمومية في ١٩٩٨/١٢/٣١			أصول	خصوم
سيارات	٣٢٠٠٠			
- مجمع إهلاك	٨٠٠٠		٢٤٠٠٠	
أثاث وتركيبات	٥٠٠٠			
مجمع الإهلاك	٢٠٠٠		٣٠٠٠	

وفيما يلي بعض العمليات التي تمت خلال سنة ١٩٩٩ :

١- باعت المنشأة سيارة في أول يوليو سنة ١٩٩٩ تكلفتها ٤٠٠٠ جنيه بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه. وقد اشترت المنشأة سيارة جديدة بدلاً منها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه في نفس التاريخ.

٢- في أول أكتوبر سنة ١٩٩٩ باعت المنشأة بعض الأثاث القديمة التي كانت تكلفتها ١٠٠٠ جنيه بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت كأساس لحساب إهلاك أصولها وأن نسبة إهلاك السيارات ١٧,٥٪ والأثاث ١٠٪ وقد حصلت عليه المنشأة في تاريخ واحد.

المطلوب :

(أ) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة.

(ب) إجراء قيود التسوية اللازمة لإثبات الإهلاك عن سنة ١٩٩٩.

(ج) بيان أثر العمليات السابقة على الحسابات الختامية والميزانية العمومية في آخر سنة ١٩٩٩.

## الفصل السابع عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول طويلة الأجل

#### التطبيق السادس:

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة لشركة الشمس التجارية  
(منشأة فردية) في ٩٩/١٢/٣١ :

اسم الحساب	له	منه
	جنيه	جنيه
نقدية		٣٢٦٠
عملاء		٥٢١٠
بضاعة أول المدة		١١٣٣٠
تأمينات مقدمة		٢٨٠
مهمات مكتبية		٧٠٠
تركيبات بالمعارض		٥٠٠٠
مجمع إهلاك على التركيبات بالمعارض	١٥٧٥	
تركيبات بالكاتب		٢١٠٠
مجمع إهلاك على التركيبات المكتبية	٩١٠	
أوراق دفع	٤٥٠٠	
موردون	٤٧١٥	
رأس المال	١٦٠٠٠	
المسحوبات		١٧٥٥
المبيعات	٦١٠٠٠	
مردودات المبيعات		١٠٠٠
خصومات على المبيعات (خصم مسموح به)		١٢٠٠
مشتريات		٤٢٠٠٠
مردودات مشتريات	٧٠٠	
خصومات مكتبية	٦٠٠	
مرتبات يومية		٦٢٣٠
إيجار معارض		٤٨٠٠
إعلانات		١١٧٠
مرتبات ادارية		٣٢٣٠
إيجار مكتب		٦٠٠
فوائد مدفوعة		١٣٥
	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠

فاذا علمت :

- ١- يبلغ التأمين الذى يخص السنة الحالية ١٨٠ جنيه.
- ٢- بلغ رصيد حساب المهمات المكتبية فى نهاية المدة ٢٥٠ جنيه.
- ٣- تستهلك التركيبات فى المعارض والمكاتب بمعدل قدره ٢١٠ سنوياً.
- ٤- هناك مرتبات مستحقة لرجال البيع قدرها ١٥٠ جنيه، وكذا مرتبات إدارية قدرها ١٠٠ جنيه.
- ٥- بلغت بضاعة آخر المدة ٨٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصور الحسابات الختامية عن سنة ١٩٩٩، والميزانية العمومية كما تظهر فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٩٩.

التطبيق السابع:

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزانية إحدى المنشآت فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

جنيه	جنيه
٢٠٠٠٠	عملاء
١٥٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
٦٠٠٠	مهمات مكتبية
٦٠٠٠	إيجارات تحت التحصيل
٦٠٠٠٠	الآت
١٥٠٠٠٠	مجمع إهلاك الآت
١٥٠٠٠٠	مصاريف الأجر

وفيما يلى بعض المعلومات التى أمكن الحصول عليها بالنسبة لهذه العناصر :

- ١- قررت المنشأة لإعدام دين على أحد العملاء بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ومن المقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ٢١٠ من رصيد العملاء.

## الفصل السابع عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول طويلة الأجل

٢- باعت المنشأة في يوم ١٩٩٩/١٠/١ أحد الآلات تكلفتها ٣٠٠٠٠ جنيه وإهلاكها المجمع ١٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، ويبلغ معدل إهلاك الآلات ١٠٪ سنوياً على أساس القسط الثابت، ولم يتم إثبات تلك العملية في الدفاتر بعد.

٣- تبلغ الأجور المستحقة في نهاية السنة المالية ١٢٠٠٠ جنيه.

٤- تقدر المهام المكتبية المتبقية في نهاية السنة المالية بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.

٥- الإيجارات تحت التحصيل الظاهرة في ميزان المراجعة تمثل إيجار جزء من مبنى مملوك للمنشأة عن الثلاثة شهور الأخيرة من السنة المالية، ولم يتم تحصيل أى إيجارات خلال العام الحالي رغم استمرار عقد الإيجار.

المطلوب :

إعداد قيود التسوية والإقفال الملائمة المتعلقة بالعناصر السابقة، وتحديد تأثير تلك التسويات على الحساب الختامي والميزانية العمومية المدة في ١٩٩٩/١٢/٣١.

التطبيق الثامن:

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر شركة الياسمين للأدوات المنزلية في

: ١٩٩٩/١٢/٣١

	جنيه	جنيه
تقديرة		١٣٠٠٠٠
عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها	٢٠٠٠٠	٣٣٠٠٠٠
إيجارات مقدمة		٤٠٠٠٠
مهام مكتبية		٣٠٠٠٠
إعلان مقدم		٢٠٠٠٠
بضاعة		٤٠٠٠٠٠
إثبات ومخصص إهلاك	٢٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
موردون	١٦٠٠٠٠	
أوراق دفع	٧٥٠٠٠	
قرض	٢٠٠٠٠٠	
بمده	٤٧٥٠٠٠	١٠٨٠٠٠٠

ماقبله	٤٧٥٠٠٠	١٠٨٠٠٠٠
رأس المال	٤٠٠٠٠٠	
المسحوبات		٥٨٠٠٠٠
جاري صاحب المنشأة	١٠٠٠٠٠	
مشتريات ومبيعات	٩٢٥٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
مردودات مبيعات ومردودات مشتريات	٧٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
خصم نقدي مسموح به وخصم نقدي مكتسب	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
تكاليف نقل للداخل		٦٠٠٠٠
مصاريف نقل للخارج		٤٠٠٠٠
خصم نقدي مفقود		٢٠٠٠٠
مصاريف إدارية		٤٠٠٠٠
مصاريف بيعية		١٢٠٠٠
	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠

فاذا علمت أن :

- ١- بلغت المهام المكتبية المتبقية في نهاية السنة المالية ١٠٠٠٠ جنيه، كما يقدر المخزون آخر السنة بمبلغ ٤٢٥٠٠٠ جنيه.
- ٢- يمثل الإعلان المقدم حمله إعلانية عن منتجات المنشأة من المتوقع أن يستمر تأثيرها لمدة ستين.
- ٣- قررت المنشأة إعدام دين على أحد العملاء بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، ومن المقرر أن يكون منخصص الديون المشكوك فيها ١٠٪ من رصيد العملاء.
- ٤- هناك مصاريف إدارية مستحقة قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه.
- ٥- يبلغ معدل إهلاك الأثاث ١٠٪ سنوياً على أساس القسط الثابت.

المطلوب :

إعداد قيود التسوية اللازمة لإلغيات العمليات السابقة، وتصوير الحسابات الختامية والميزانية في ١٩٩٩/١٢/٣١ (ليس مطلوب إعداد ورقة العمل).

## الفصل السابع عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول طويلة الأجل

#### التطبيق التاسع:

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة الخاص بمنشأة الياسمين في ١٩٩٨/١٢/٣١ :

الآت	٨٠٠٠٠
مجمع إهلاك الآت	٢٠٠٠٠
عملاء	٤٠٠٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها	٦٠٠٠
مصاريف أجور	٩٦٠٠٠
أجور مستحقة	١٢٠٠٠
فوائد تحت التحصيل	٤٠٠٠٠
إيجارات محصلة مقدما	٣٠٠٠٠

فاذا علمت :

- ١- أن معدل إهلاك الآلات ٢١٠ سنوياً على أساس القسط الثابت وأن المنشأة باعت في ١٩٩٨/١٠/١ آلة تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وإهلاكها المجمع ٤٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.
- ٢- تقرر إعدام دين على أحد العملاء بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه، وتقرر أن يكون رصيد مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ٢١٠ من رصيد حساب العملاء.
- ٣- أن الأجور المستحقة في نهاية السنة المالية تبلغ ٥٠٠٠ جنيه.
- ٤- لم يتم إثبات فوائد الوديعة عن الثلاثة شهور الأخيرة من السنة وتبلغ ٦٠٠٠ جنيه.
- ٥- يمثل مبلغ الإيجارات المحصلة مقدماً التي ظهرت في ميزان المراجعة إيجار جزء من مبني مملوك للمنشأة عن سنة إعتبار من ١٩٩٨/٧/١ وحتى ١٩٩٩/٦/٣٠.

والمطلوب :

إعداد قيود التسوية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتحديد تأثير تلك العمليات على كل من الحسابات الختامية والميزانية المعدة في نهاية سنة ١٩٩٩.

## التطبيق العاشر:

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر شركة النجاح التجارية في

: ١٩٩٩/١٢/٣١

البيان	له	منه
نقدية		٩٥٠٠٠
عملاء ومخصص الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠	٣٥٨٠٠
مهمات مكتبية		٤٥٠٠
مخزون أول المدة		٤٠٥٠٠
اثاث وتركيبات ومجمع إهلاك	٢٥٠٠	٥٦٠٠٠
إيجار مقدم		١٥٠٠
موردون	١٥٠٠٠	
رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
مسحوبات		١٣٥٠٠
مشتريات - ومبيعات	١٦٥٠٠٠	٦٧٢٠٠
مردودات مشتريات ومبيعات	٤٠٠٠	٩٥٠٠
خصم نقدي مسموح به وخصم نقدي مكتسب	٣٥٠٠	٤٥٠٠
مصاريف أيجور		٣٠٠٠٠
مصاريف عمومية		٣٥٠٠٠
	٣٩٣٠٠٠	٣٩٣٠٠٠

فاذا علمت أن :

- ١- يبلغ معدل إهلاك الاثاث والتركيبات ٥٪ سنوياً.
- ٢- تبلغ المهمات المكتبية المستهلكة خلال العام ١٧٥٠ جنيه.
- ٣- يقدر مخزون آخر المدة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه.
- ٤- هناك أيجور مستحقة في نهاية العام تبلغ ٢٠٠٠ جنيه.
- ٥- تقدر الديون المشكوك فيها بواقع ٥٪ من المبيعات.
- ٦- يبلغ الإيجار الشهري للمنشأة ١٠٠ جنيه.

المطلوب :

إعداد قيود التسوية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير الحسابات الختامية والميزانية العمومية في ١٩٩٩/١٢/٣١.



## المفصل السابع عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة

### بالأصول طويلة الأجل

#### التطبيق الحادى عشر:

فيما يلى بعض العناصر التى ظهرت فى ميزان مراجعة إحدى المنشآت فى

: ١٩٩٩/١٢/٣١

البيان	دائن	مدين
نقدية		٥٦٠٠٠
عملاء ومخصص الديون المشكوك فيها	٦٥٠٠	١٠٥٠٠٠
مخزون بضاعة		٣٢٠٠٠
تركيبات معارض ومخصص إهلاك	٤٨٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
إيجارات مقدمة		٦٠٠٠
موردون	١٦١٥٠٠	
رأس المال	١٥٠٠٠٠	
مستحقات		١٢٠٠٠
مشتريات ومبيعات	٢٨٦٠٠٠	٢٤٣٠٠٠
مردودات ومسموحات مبيعات ومشتريات	١٣٠٠٠	١٦٠٠٠
خصم نقدي مسموح به وخصم نقدي مكسب	٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
مصاريف أجور ومرتبات		٦٠٠٠٠
عمولة مبيعات		٢٠٠٠٠
خصم نقدي مفقود		٥٠٠٠
مصاريف إدارية متنوعة		٢٥٠٠٠
	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠

فإذا علمت :

١- يقدر مخزون آخر المدة على أساس سعر السوق بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وعلى أساس التكلفة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

٢- بلغت الديون المدرومة ٥٠٠٠ جنيه . وتقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ٢١٠ من رصيد العملاء.

٣- الإيجارات المقدمة الظاهرة بميزان المراجعة مدفوعة عن سنة إعتباراً من ١٩٩٩/٧/١.

٤- يبلغ معدل إهلاك التركيبات ٢١٠ سنوياً على أساس القسط الثابت.

٥- هناك مرتبات مستحقة قدرها ٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

- ١- إجراء قيود التسوية اللازمة لإثبات العمليات السابقة.
  - ٢- تصوير الحسابات الختامية (التجارة والأرباح والخسائر) عن سنة ١٩٩٩ والميزانية العمومية في ١٢/٣١/١٩٩٩.
- ملاحظة : (ليس مطلوباً إعداد ورقة العمل).

التطبيق الثاني عشر:

أ - بلغ رصيد حساب الآلات في دفاتر إحدى المنشآت في ١٢/٣١/١٩٩٨ ما قيمته ٢٠٠٠٠٠ جنية. كما بلغ رصيد حساب مجمع الإهلاك في نفس التاريخ ٣٠٠٠٠ جنية. وقد قامت المنشأة في ١٢/٣١/١٩٩٩ ببيع أحد الآلات التي تبلغ تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنية. وإهلاكها المجمع في ١٢/٣١/١٩٩٨ ما قيمته ١٢٠٠٠ جنية بمبلغ ٨٥٠٠ جنية.

فاذا علمت أن معدل إهلاك الآلات يبلغ ١٠٪ سنوياً.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية بيع الآلة، وتصوير كل من حساب الآلات، وحساب مجمع إهلاك الآلات.

ب- إذا كان هناك أحد الأصول تكلفته ١٦٥٠٠٠ جنية، وقيمة الخردة المتوقع وجودها في نهاية حياته الإنتاجية التي تقدر بخمس سنوات تبلغ ١٥٠٠٠ جنية.

حدد أعباء الإهلاك السنوية لهذا الأصل باستخدام طريقة كسر من مجموع أرقام السنوات.

ج- حصلت إحدى المنشآت على آلة سعرها ٢٠٠٠٠٠ جنية، ويحصل المشتري على خصم قدره ١٠٪ عند الشراء نقداً، وبلغت تكاليف نقل الآلة ٣٠٠٠٠ جنية، وتكاليف التأمين عليها ٢٠٠٠٠ جنية، ومخالفات أشغال الطريق التي تحملتها المنشأة بسبب الآلة ٤٠٠٠٠ جنية، ونفقات إقامة القواعد ٥٠٠٠٠ جنية، وتكاليف إصلاح كسر بها أثناء التركيب ٦٠٠٠٠ جنية، فإذا علمت أن الحياة الإنتاجية للآلة ١٠ سنوات وأن قيمة الخردة ٢٠٠٠٠ جنية.

المطلوب:

١ - تحديد القيمة القابلة للإهلاك، وعبء الإهلاك السنوى للألة باستخدام طريقة القسط الثابت.

د - أظهر ميزان المراجعة لإحدى المنشآت فى ١٩٩٨/١٢/٣١، رصيد لحساب السيارات قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه، ويمثل تكلفة شراء خمس سيارات، كما أظهر ميزان المراجعة رصيداً لحساب مجمع إهلاك السيارات قدره ٨٠٠٠٠ جنيه، وفى أول أبريل سنة ١٩٩٩ باعت المنشأة إحدى السيارات التى تبلغ تكلفتها ٤٠٠٠٠ جنيه وإهلاكها المجمع ١٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه. فإذا علمت أن معدل إهلاك السيارات يبلغ ١٠٪ سنوياً على أساس القسط الثابت.

المطلوب :

إثبات عملية بيع السيارة وتصوير حساب مجمع إهلاك السيارات وحساب السيارات، وتوضيح تأثير عملية البيع على كل من الحساب الختامى والميزانية العمومية فى نهاية السنة المالية.

هـ - باعت المنشأة آلة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه تكلفتها ٣٠٠٠٠ جنيه، وإهلاكها المجمع ١٠٠٠٠ جنيه، وإهلاكها عن الفترة التى استخدمت فيها خلال السنة التى تم فيها البيع ١٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

إثبات عملية بيع الآلة فى دفتر اليومية

و - إذا باعت إحدى المنشآت سيارة مملوكة لها فى ١٩٩٨/٦/٣٠ تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه ومعدل إهلاكها ١٠٪، وإهلاكها المجمع حتى ١٩٩٧/١٢/٣١ كان ١٢٠٠٠ جنيه والحصل من عملية البيع ٨٥٠٠ جنيه. حدد الربح أو الخسارة الرأسمالية الناتجة عن عملية البيع.

### التطبيق الثالث عشر:

أ - اشترت إحدى المنشآت آلة سدوت قيمتها نقداً، وبلغ سعر هذه الآلة ٤٠٠٠٠٠ جنيه، والخصم النقدي المقدر عليها ١٠٪، وتبلغ نفقات التأمين ٥٠٠٠٠ جنيه، وتكاليف النقل ٧٠٠٠٠ جنيه، ومخالفات إشغال الطريق التي تحمّلتها المنشأة ٤٠٠٠٠ جنيه، والإصلاحات التي أجريت بسبب الآلة ٧٠٠٠٠ جنيه، كما تبلغ تكاليف إقامة القواعد الخرسانية ١٠٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت الرسوم الجمركية على الآلة ٦٠٠٠٠ جنيه.

فاذا علمت أن الحياة الإنتاجية لهذه الآلة خمس سنوات، وأن قيمة الخردة في نهاية الحياة الإنتاجية تبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

#### المطلوب :

تحديد تكلفة الآلة وتحديد اهلاكلها باستخدام طريقة كسر من مجموع أرقام السنوات.

ب- بلغ رصيد حساب السيارات في دفاتر إحدى المنشآت في ١٩٩٨/١٢/٣١ ما قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه - كما بلغ رصيد حساب مخصص إهلاك السيارات في نفس التاريخ ١٥٠٠٠ جنيه، وقد قامت المنشأة في ١٩٩٩/٧/١ ببيع أحد السيارات التي تبلغ تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه، وإهلاكها المجمع في ١٩٩٨/١٢/٣١ ما قيمته ٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٤٢٥٠ جنيه.

فاذا علمت أن معدل إهلاك السيارات يبلغ ١٠٪ سنوياً.

#### المطلوب

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية بيع السيارة وتصوير كل من حساب السيارات وحساب مخصص إهلاك السيارات.

ج- أظهرت الميزانية العمومية لإحدى المنشآت في ١٩٩٨/١٢/٣١ رصيداً لحساب الآلات قدره (٦٠٠٠٠٠ جنيه)، ورصيد لمخصص الإهلاك قدره (١٢٠٠٠٠ جنيه)، ويبلغ معدل إهلاك الآلات سنوياً ١٠٪ على أساس القسط

الثابت، وقد باعت المنشأة فى ١٩٩٩/٧/١ آله من الآلات المملوكة لها تكلفتها (١٠٠٠٠٠ جنيه) وإهلاكها المجمع (٣٠٠٠٠٠ جنيه) بمبلغ (٦٠٠٠٠٠ جنيه).

المطلوب :

إثبات عملية بيع الآلة وتحديد تأثير تلك العمليات على الحساب الختامى المعد فى نهاية سنة ١٩٩٩.

د - أظهر حساب الآلات فى نهاية سنة ١٩٩٨ رصيد قدره ١٠٠٠٠٠٠ جنيه. كما أظهر حساب مخصص إهلاك الآلات فى نفس التاريخ رصيداً قدره ٤٠٠٠٠ جنيه، فإذا باعت المنشأة فى ١٩٩٩/٦/٣٠ آلة تكلفتها ٤٠٠٠٠ جنيه، وإهلاكها المجمع ٢٠٠٠٠ جنيه، بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه. وإذا علمت أن معدل إهلاك الآلات يبلغ ٢١٠ سنوياً.

سجل عملية بيع الآلة فى دفتر اليومية وحدد ربح أو خسارة البيع.

**التطبيق الرابع عشر:**

أ - إستوردت إحدى المنشآت إحدى الآلات التى بلغت قيمتها ٣٠٠٠٠ جنيه، وبلغت الرسوم الجمركية عليها ١٥٠٠٠ جنيه، وبلغت تكاليف نقلها ٥٠٠٠ جنيه، كما بلغت تكاليف التركيب وإقامة القواعد ١٠٠٠ جنيه، وبلغت تكاليف إصلاح كسر أصاب الآلة أثناء تنزيلها ٥٠٠٠ جنيه، فإذا علمت أن الحياة الإنتاجية لهذه الآلة تقدر بخمسة سنوات.

المطلوب

تحديد قيمة هذه الآلة، وتحديد قسط إهلاك هذه الآلة على أساس طريقة القسط الثابت، وطبقاً لطريقة القسط المتناقص على أساس ٢٥٠ من الرصيد، وطبقاً لطريقة كسر من مجموع أرقام السنوات.

ب- أظهرت الميزانية العمومية لإحدى المنشآت فى ١٩٩٨/١٢/٣١ رصيداً لحساب

الآلات قدره ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه، ورصيد مخصص إهلاك الآلات قدره ٦٠٠٠٠٠ جنيه، ويبلغ معدل إهلاك الآلات ١٠٪ سنوياً على أساس القسط الثابت، وقد باعت المنشأة فى ١٩٩٩/٧/١ آلة من الآلات المملوكة تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه، وإهلاكها المجمع ١٥٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

إثبات عملية بيع الآلة وتحديد تأثير تلك العمليات على الحساب الختامى المعد فى نهاية سنة ١٩٩٩.

جـ- إذا كان هناك أحد الأصول تكلفته ٢٣٠٠٠٠٠ جنيه وقيمة الخردة المتوقع وجودها فى نهاية حياته الإنتاجية التى تقدر بخمس سنوات تبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

حدد أعباء الإهلاك السنوية لهذا الأصل باستخدام طريقة كسر من مجموع أرقام السنوات.

## الفصل الثامن عشر

### شبي

## مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالإلتزامات

### وحقوق الملكية

#### ١ - مقدمة :

تعرف الإلتزامات بالمفهوم المحاسبي بأنها مطالبات أو حقوق مستحقة للغير على أصول المنشأة، وذلك لتمييزها عن الحقوق المستحقة أو التي يطالب بها أصحاب المنشأة، ولا يجب أن يكون مفهوما من هذا التعريف أن جميع الإلتزامات القانونية تعتبر إلتزامات من الناحية المحاسبية، فمثلاً إذا كان هناك عقد يعطى صاحبه حق العمل في المنشأة لمدة مستتين في المستقبل بمرتب معين، فإن هذا العقد على الرغم من أنه يعتبر التزام قانوني، إلا أنه ليس التزام من الناحية المحاسبية ذلك لأن العملية موضوع هذا العقد لا تسجل في الدفاتر إلا إذا قام الموظف بأداء عمله وحصلت المنشأة على خدماته. ولكن كيف نميز بين هذا النوع من العقود وبين الإلتزامات من الناحية المحاسبية؟ إن جوهر التفرقة بين أنواع العقود المختلفة والإلتزامات هو وجود أصل أو مصروف يقابل ذلك الإلتزام، فإذا كان هناك أصل أو مصروف جعل مدينناً فلا بد أن يكون هناك التزام، أما في حالة عدم وجود أى أصل أو مصروف كما هو الحال بالنسبة لعقد التشغيل في المستقبل، فإنه لن يكون هناك التزام بالمفهوم المحاسبي.

ويختص هذا الفصل بمعالجة مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالإلتزامات وحقوق الملكية في المنشآت الفردية فقط. وتنقسم الإلتزامات من ناحية علاقاتها بالمنشأة إلى نوعين :

١- إلتزامات طويلة الأجل مثال ذلك القروض التى تستحق بعد آجال طويلة تكون عادة أكثر من سنة.

٢- إلتزامات قصيرة الأجل وتتمثل فى الديون الناتجة عن ممارسة الأعمال العادية للمشروع، مثال ذلك الموردین وأوراق الدفع والإئتمان قصير الأجل والمستحقات.

وتتمثل المشكلة الرئيسية لتلك الإلتزامات فى ضرورة التأكد من عدم إغفالها عند إعداد الميزانية العمومية فى نهاية السنة المالية وتقل أهمية تقييم الإلتزامات، فهذه المشكلة ليست بدرجة الأهمية بالنسبة للإلتزامات كما هو الحال بالنسبة للأصول. وعلى الرغم من ذلك فإن بعض الإلتزامات قد لا تكون محددة تحديداً دقيقاً وقد يتطلب تحديدها إجراء بعض التقديرات.

ويجب أن توضح الميزانية العمومية الضمانات الممنوحة لكل نوع من أنواع الإلتزامات، فإذا كان هناك قرض بضمان بعض الأصول فقد تظهر هذه الحقيقة فى جانب الإلتزامات بوضوح، وقد يرى بعض المحاسبين إظهارها بوضوح أيضاً فى جانب الأصول، كأن يقال مباني برهن السندات أو القروض طويلة الأجل، ويعتبر هذا الإجراء أفضل بلا شك لأنه يعطى قارئ الميزانية فكرة واضحة عن الأصول الحرة والأصول المرهونة أو التى عليها إلتزامات معينة.

ولا يجب أن تجرى مقاصة بين بعض الأصول والخصوم، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك بعض الأرصدة الدائنة للعملاء فى دفتر الأستاذ نتيجة لزيادة مدفوعاتهم عن المباع إليهم خلال فترة معينة، فإن رصيد حساب العملاء لا يمكن أن يؤخذ كما هو فى دفتر الأستاذ العام، ولكن يجب أن يظهر فى جانب الأصول بالميزانية إجمالى الحسابات المدينة، على أن يظهر فى جانب الخصوم الحسابات الدائنة، ولا يمكن أن يظهر الصافى فقط فى جانب الأصول. ويمكن أن نواجه بحالة مماثلة بالنسبة لحسابات الموردین، فقد يكون هناك بعض الأرصدة المدينه للموردین نتيجة لزيادة المدفوع إليهم عن المشتريات



الآجلة منهم خلال فترة معينة وهذه الحسابات المدينة ينبغي أن تظهر في جانب الأصول ولا يمكن إجراء مقاصة بينها وبين الحسابات الدائنة. ويجب أن تظهر الأقساط غير المدفوعة عن عقود التوريد طويلة الأجل المتعلقة بالأصول مثلا في جانب الإلتزامات بالميزانية، ذلك لأن بعض المنشآت قد ترى عدم إثبات هذه الأقساط غير المدفوعة أو ترى خصمها من إجمالي قيمة الأصل المتعلق بها في الميزانية، وذلك لإظهار صافي الأصل المملوك (بعد استبعاد الأقساط التي لم تدفع). ولكن من الأفضل في مثل هذه الحالات إظهار الإلتزامات في الجانب الأيسر من الميزانية على أن تظهر العلاقة بينها وبين الأصول المتعلقة بها بوضوح، كأن يشار إلى ذلك في جانب الأصول (أصول لم تسدد كامل قيمتها).

وسنعرض في الصفحات الباقية من هذا الفصل باختصار لبعض المشاكل المتعلقة بالتحقق من كل من الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل عند إعداد الميزانية العمومية.

## ٢- جرد الإلتزامات قصيرة الأجل :

تعتبر التفرقة بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل في غاية الأهمية في تقييم المركز المالي للمنشأة وفي الحكم على قدرتها على الوفاء بإلتزاماتها في مواعيد إستحقاقها.

وتعتبر الإلتزامات قصيرة الأجل من مصادر التمويل الهامة في المشروعات وينتج جزء كبير من تلك الإلتزامات عن عمليات المشروع مثال ذلك أوراق الدفع، إلا أن هناك جزء كبير منها ناتج عن قرارات إدارة المشروع مثل الحصول على قروض أو الشراء بالأجل لمقابلة النشاط المتزايد للمشروع. ويترتب على تخفيض أو حذف أحد عناصر الإلتزامات قصيرة الأجل تخفيض في جانب الأصول، والعكس صحيح، ولهذا فإن المحاسبة السليمة والتقارير الدقيقة عن الخصوم أو الإلتزامات المتداولة أو قصيرة الأجل تعتبر في غاية الأهمية بالنسبة للعملية المحاسبية.

وقد سبق أن ذكرنا أن العرف المحاسبي جرى على إعتبار الإلتزامات قصيرة الأجل إذا كانت تستحق خلال سنة، إلا أن إستخدام هذه القاعدة قد أدى فى بعض الحالات إلى نتائج غير منطقية، وخاصة إذا كانت الدورة التشغيلية تمتد لأكثر من سنة. ويتبنى كثير من الكتاب مفهوماً مخالفاً عن المفهوم السابق، فهم يرون أن الإلتزامات قصيرة الأجل تشتمل على :

١- جميع الإلتزامات التى تتطلب إستخدام أصول قصيرة الأجل أو خلق التزام قصيرة الأجل آخر.

٢- جميع الإلتزامات الأخرى التى تستدد عن طريق الأصول قصيرة الأجل خلال سنة.

ويتصف هذا التفسير لمحتوى الإلتزامات قصيرة الأجل بالمرونة وبأخذ فى الإعتبار العلاقة بين الإلتزامات المتداولة والأصول المتداولة ( قصيرة الأجل ).

وتعتبر القيمة الحالية للإلتزام الذى سيستحق فى المستقبل هى أفضل مقياس لقيمته عند تحمله أو إثباته، وعلى الرغم من ذلك فقد جرى العرف المحاسبي على تسجيل الإلتزامات فى السجلات والقوائم المالية بقيمتها الاسمية، ذلك لأن الفرق بين القيمة الحالية والقيمة الاسمية لا يكون كبيراً بسبب قصر المدة التى تستحق فيها تلك الإلتزامات، ويعتبر هذا الإجراء مقبول وفقاً لمقتضيات البساطة والملائمة وذلك على حساب الدقة.

وطالما أن الإلتزامات تعتبر مدفوعات مستقبلة لهذا فإن عوامل عدم التأكد تلعب دوراً كبيراً فى المحاسبة عليها، ولتأكيد دور عدم التأكد يرى بعض الكتاب ضرورة التمييز بين أربعة أنواع من الإلتزامات قصيرة الأجل وهى :

أ - الإلتزامات المحددة بطريقة قاطعة.

ب - الإلتزامات المتوقعة على عمليات المشروع.

ج - الإلتزامات المقدرة.

د - الإلتزامات أو المسئوليات العرضية.

وستناقش كل من هذه الإلتزامات باختصار فيما يلي :

**٢- أ - الإلتزامات المحددة تحديدا قاطعاً :**

وتنتج هذه الإلتزامات عن العقود أو الإلتزامات القانونية المختلفة مثال ذلك القرض قصيرة الأجل الذى تحصل عليه المنشأة من أحد البنوك، ذلك لأن تاريخ القرض ومبلغه سيكونا محدداً ومعروفان بطريقة قاطعة. وتنحصر المشكلة المحاسبية فى هذه الحالة فى التأكد من وجود الإلتزام وتسجيله فى الدفاتر بطريقة سليمة.

ومن الأمثلة الشائعة على تلك الإلتزامات :

**حسابات الموردين وأوراق الدفع :**

وتنحصر المشكلة الرئيسية بالنسبة لهذه الحسابات عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية فى ضرورة تحقيق التوافق بين تسجيل البضاعة وتسجيل الإلتزامات، فعلى سبيل المثال إذا تسلمت المنشأة البضاعة فى أواخر السنة الحالية، ولكنها لم تتسلم فاتورة الشراء بعد، وقد تدرج البضاعة ضمن مخزون آخر المدة دون أن يكون الإلتزام الخاص بها قد تم إثباته، وهذه العملية خاطئة لأنه ينبغى تحقيق التوافق فى قيد البضاعة (وادراجها ضمن مخزون آخر المدة) وفى قيد الإلتزام الخاص بها.

**القروض :**

وتشتمل هذه المجموعة من الحسابات على جميع القروض قصيرة الأجل والجزء الذى يستحق خلال العام من القروض طويلة الأجل، والمشكلة الرئيسية بالنسبة لهذه الحسابات هى التأكد من وجودها ومن حساب الفوائد المستحقة عليها حتى تاريخ إعداد الميزانية.

## المصروفات أو الإلتزامات المستحقة :

وتشتمل على جميع المستحقات الناتجة عن العقود السابقة أو القوانين السارية مثل قانون ضريبة المباني وغيره، وقد ترى بعض المنشآت إدراج الضرائب المستحقة (فيما عدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية التي تعتمد على نتيجة أعمال المشروع) كبند مستقل من بنود الإلتزامات قصيرة الأجل، وخاصة في الحالات التي تزداد فيها قيمة تلك الضرائب. ويدرج ضمن هذه المجموعة من الإلتزامات الأجر المستحقة والمرتبات المستحقة حتى تاريخ الميزانية والتأمينات الإجتماعية المتعلقة بها، وكذا الضريبة الموحدة على المرتبات وما في حكمها المحجوزة من مرتبات وأجر العاملين لحساب مصلحة الضرائب.

### ٢- ب - الإلتزامات المترتبة على عمليات المشروع :

تتوقف قيمة بعض الإلتزامات على نتيجة أعمال المشروع بمعنى أنه لا يمكن تحديد قيمة تلك الإلتزامات إلا بعد تحديد نتيجة عمليات المشروع، ولا يشير هذا النوع من الإلتزامات أى مشاكل محاسبية خاصة في نهاية السنة المالية، ذلك لأنه بعد تحديد الربح يمكن عن طريقه تحديد قيمة الضرائب المستحقة عليه وإلبيتها ضمن الإلتزامات بناء على ذلك، ولا شك أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح المشروع هي المثال الواضح على هذه المجموعة من الإلتزامات وكذا الأرباح المستحقة للعاملين والتي تحسب كنسبة مئوية من الربح المحقق وخاصة بالنسبة للشركات المساهمة، ذلك لأن المنشأة الفردية أو شركة التضامن ليست خاضعة للضريبة بصفتها هذه، وإنما تفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية على كل شريك متضامن عن جميع أوجه نشاطه بما في ذلك حصته في أرباح شركة التضامن، وبناء على ذلك فإن الإلتزام الضريبي (عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) لا يمكن أن يظهر في حسابات المنشآت الفردية وشركات التضامن إلا فيما يتعلق بالضريبة التي تربط باسم الشركة (١).

دكتور أحمد نور «المحاسبة الضريبة» دار المطبوعات الجامعية ١٩٧٦.

٢- ح - الإلتزامات المقدرة :

يوجد بعض الإلتزامات التى تكون موجودة فعلا ولكن قيمتها وتاريخ استحقاقها لا تكون محددة، تحديداً دقيقاً. وتنحصر المشكلة الرئيسية بالنسبة لهذا النوع من الإلتزامات فى الحصول على دليل موضوعى على أساسه يمكن تقدير قيمة الإلتزام فى أى وقت محدد. وقد تكون الإلتزامات المقدرة قصيرة الاجل أو طويلة الأجل. ومن أمثلة الإلتزامات المقدرة قصيرة الأجل المدفوعات المقدمة من العملاء والتأمينات عن الفوارغ والعبوات، فى مثل هذه الحالة يتم خلق الإلتزام ولكن قيمته تكون غير محددة عند الدفع، فالمنشأة البائعة تلتزم بموجب هذه المدفوعات المقدمة أن تقوم بتسليم البضاعة أو رد المدفوعات المقدمة فى حالة عدم تسليم البضاعة. وفى معظم الحالات فإن تكاليف التنفيذ أو تكلفة البضاعة المتعاقد عليها لن تساوى قيمة المدفوعات المقدمة بالضبط ذلك لأن هناك أرباح يتضمنها سعر البيع، وهذا الربح يحدث فقط فى حالة تنفيذ العقد أما قبل التنفيذ فإن المبلغ المدفوع بواسطة العميل يعتبر أمانة تلتزم بها المنشأة ومع تنفيذ الاتفاق فإن الإلتزام يتناقص ويتحول الى إيرادات، أما تكاليف البضاعة فتتحول الى مصروف ويتحقق الدخل.

٢- د - الإلتزامات أو المسئوليات العرضية :

المسئولية العرضية هى التى لا تمثل الإلتزام فى الوقت الحاضر، الا أنه قد يترتب عليها الإلتزام فى المستقبل، إذا حدثت بعض الأحداث، مثال ذلك المسئولية العرضية الناتجة عن خصم الأوراق التجارية. ولا تظهر المسئولية العرضية كحساب من حسابات الميزانية، إنما تظهر فى صورة ملاحظة على الميزانية وذلك لإعطاء القارئ مزيداً من المعلومات عن مركز المنشأة والإلتزامات المتوقعة.

ويجب ملاحظة الفرق بين الإلتزام المقدر والإلتزام العرضى، فالاول للإلتزام قائم أو موجود فعلا وبطريقة قاطعة ولكن القيمة أو تاريخ الحدوث يكون أمراً احتمالياً، أما بالنسبة للإلتزام العرضى فإن وجوده متوقف على حدوث إحداث مستقبلية.

يتعامل المعيار المحاسبي رقم (٧)، والمناظر للمعيار الدولي رقم (١٠)، مع الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، ويُعرف الطرف الطارئ بأنه كل ظرف أو حالة لا تتأكد نتيجتها النهائية من ربح أو خسارة إلا عند وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث غير المؤكدة في المستقبل. أما الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية فهي تلك الأحداث التي قد تكون في صالح المنشأة أو في غير صالحها والتي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية.

### ٣- اخصوم أو الإلتزامات قصيرة الأجل والميزانية العمومية :

يثار بالنسبة للإلتزامات قصيرة الاجل وظهورها بالميزانية العمومية مشكلتان أساسيتان هما :

١- ترتيب عناصر هذه الإلتزامات في الميزانية.

٢- مدى التفصيل في اظهار هذه الإلتزامات.

ويمكن ترتيب الإلتزامات في الميزانية إما على أساس استحقاقها أو على أساس أهميتها من ناحية القيمة، ومن الصعب أن نحقق هذين الهدفين معا على أساس أنه يوجد إلتزامات صغيرة وإلتزامات كبيرة تستحق في تواريخ استحقاق متعددة. وكحل وسط بين هذين الأسلوبين للترتيب يمكن اظهار الإلتزامات قصيرة الاجل على أساس أهميتها (حجم الإلتزام) إلا في الحالات التي تكون فيها الخلافات في تواريخ الاستحقاق واضحة ولها دلالة خاصة. وبناء على ذلك فيظهر السحب على المكشوف وأوراق الدفع المستحقة في بداية السنة المالية التالية أولاً وفقاً لتاريخ إستحقاق كل منها. وجدير بالذكر أننا نتجاهل الميزة القانونية المتعلقة ببعض العناصر عند تصفية المشروع وذلك مثل أجور العمال والضرائب وغيرها وذلك نظراً لإفتراض استمرار المنشأة السابق التعرض له.

أما بالنسبة لدرجة التفاصيل المتعلقة بعناصر الإلتزامات قصيرة الأجل فإنها تتوقف على الغرض الذى ستستخدم فيه الميزانية، فإذا كانت ستستخدم للحصول على قرض أو لتقدير الاحتياجات المالية المتوقعة فإن التفاصيل الكثيرة المتعلقة بهذه العناصر تكون مفضلة، أما بالنسبة للاستخدام العام فإن التقسيم التالى يعتبر مقبولا :

- أوراق الدفع.
- الموردين.
- الإلتزامات المستحقة (أجور- فوائد الخ).
- مستحقات للشركات أو المساهمين أو العاملين.
- إلتزامات أخرى قصيرة الأجل (توزيعات مستحقة فى شركات المساهمة - إلتزامات مقدرة - مدفوعات مقدمة من عملاء).

ويعرض المعيار المحاسبى المصرى رقم (٩)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٣)، بعنوان عرض الأصول والإلتزامات المتداولة لموضوع عرض الإلتزامات المتداولة فى الميزانية العمومية.

#### **٤- التحقق من الإلتزامات طويلة الأجل :**

يعرض المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، قيود الإلتزامات طويلة الأجل التى يجب الإفصاح عنها فى الميزانية العمومية. ويتناول المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٧)، بعنوان المحاسبة عن عقود التأجير طويلة الأجل، الإلتباطات الناتجة عن عقود التأجير طويلة الأجل. كذلك يتناول المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٩)، بعنوان تكاليف معاشات التقاعد، التعهدات الناشئة عن نظم تعويضات التقاعد.

ويعتبر الالتزام طويل الأجل إذا كان سداؤه يمتد لأكثر من فترة محاسبية أى أن تاريخ استحقاقه يكون عادة خلال فترة تزيد عن سنة من تاريخ إعداد الميزانية، مثال ذلك القروض طويلة الأجل والسندات وغيرها من أنواع الالتزامات. وتوجد هذه الإلتزامات عادة فى شركات المساهمة لأنها هى النوع من الشركات الذى له الحق قانونا فى إصدار السندات، كما أنها تملك سلطة الاقتراض طويل الأجل بدرجة أكبر من المنشآت الفردية وشركات الاشخاص ولهذا فإن هذا الموضوع يدرس بالتفصيل عادة فى مادة محاسبة الشركات.

وعموما فإنه يجب أن تتطابق أرصدة تلك الحسابات والظاهرة فى ميزانية المنشأة مع المصادقات الواردة من الجهات صاحبة هذه القروض طويلة الأجل كما يجب التأكد من أخذ الفوائد المتعلقة بهذه القروض فى الحسبان عند إعداد الميزانية العمومية عن طريق إجراء التسويات الملائمة، وأخيرا يجب أن تظهر الضمانات المعطاة لتلك القروض على بعض الأصول بصورة واضحة فى الميزانية العمومية على نحو ما سبق أن ذكرنا.

#### هـ حقوق الملكية :

يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، تفاصيل حقوق الملكية التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية. والملحق ٣/ب - من قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ قدم نموذج قائمة التوزيعات المقترحة للأرباح.

وجدير بالذكر إن جوهر التفرقة بين الإلتزامات وحقوق الملكية هو ما إذا كان الحق مستحق لشخص خارجى أو لمالك من ملاك المشروع، أى أنه إذا كان هناك إلتزام بالدفع لشخص خارجى فإنه يقال أن هذا بمثابة إلتزام أما إذا لم يكن هناك تعهد من جانب المنشأة، بمعنى أن الفشل فى التنفيذ لا يعرض المنشأة للمساءلة القانونية، فإننا نكون أمام حق من حقوق ملاك المشروع.



ويلاحظ أن التفرقة بين الإلتزامات وحقوق الملكية تعتبر فى غاية الأهمية ذلك لأن الفائدة المستحقة على القروض (الإلتزامات) تعتبر من الأعباء الواجبة الخصم من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أما الأرباح الموزعة على الملاك فهى ليست كذلك.

وتتمثل حقوق الملكية فى المنشآت الفردية فى الحسابات التالية :

- ١- حساب رأس المال، ويمثل هذا الحساب الأموال التى قدمها صاحب المشروع لإستثمارها فى الوحدة المحاسبية.
- ٢- حساب المسحوبات، ويمثل هذا الحساب مايقوم صاحب المنشأة بسحبه من منشأته فى صورة نقدية أو عينية.
- ٣- الحساب الجارى، ويمثل هذا الحساب المبالغ التى يودعها صاحب المنشأة بصفة مؤقتة بمنشأته ويحول اليه رصيد الربح أو الخسارة فى نهاية السنة المالية.

وتظهر أرصدة هذه الحسابات فى الميزانية بصرف النظر عن طبيعة الأرصدة الظاهرة بها، أى تدرج أولاً الأرصدة الدائنة ثم تستبعد الأرصدة المدينة، وذلك للوصول الى صافى حقوق الملكية.

وفى نهاية الفترة المحاسبية فإنه قد يقفل حساب المسحوبات وحساب الأرباح والخسائر فى حساب رأس المال ولكن عيب هذه الطريقة أن رأس المال لا يظل ثابتاً، وإنما ينخفض بالمسحوبات ويزداد بالأرباح المحققة، ولهذا نرى معالجة المسحوبات والأرباح فى الحساب الجارى لصاحب المشروع وذلك عن طريق ترحيل هذين الحسابين الى الحساب الجارى، وبهذه الطريقة يظل حساب رأس المال ثابتاً.

## أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

على

### الفصل الثامن عشر

أولاً : الاسئلة النظرية :

- ١- ماهو المقصود بالإلتزامات بالمفهوم المحاسبي ؟
- ٢- حدد معيار التفرقة بين الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل .
- ٣- حدد الأنواع المختلفة للإلتزامات قصيرة الأجل ، ووضح أهم الفروق بينها مع التمثيل .
- ٤- فرق بين الإلتزامات الحقيقية والإلتزامات العرضية بإختصار .
- ٥- ماهو الفرق الرئيسى بين حقوق الملكية والإلتزامات ؟
- ٦- بين كيف تظهر الإلتزامات فى ميزانية المنشأة .
- ٧- وضح أوجه الصواب والخطأ فى العبارات التالية بإختصار .
  - تعتبر جميع الإلتزامات القانونية إلتزامات من الناحية المحاسبية .
  - تكون المشكلة الرئيسية بالنسبة للإلتزامات فى نهاية السنة المالية هى مشكلة التقييم .
  - يمكن أن تطرح الأرصدة الشاذة فى حسابات الموردين من الرصيد الدائن وذلك حتى يظهر حساب الموردين بالصافى فى الميزانية العمومية .
  - تعتبر الإلتزامات التى تستحق فى خلال سنة من تاريخ إعداد الميزانية العمومية فى جميع الحالات إلتزامات قصيرة الأجل .
  - تظهر المسئوليات العرضية ضمن حسابات المشروع فى الميزانية العمومية .
  - لا تختلف المسئولية (الإلتزامات) العرضية عن الإلتزام الفعلى فى المحاسبة .

الفصل الثامن عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة  
بالإلتزامات وحقوق الملكية

ثانيا - تطبيقات عملية :

التطبيق الاول :

تقوم إحدى المنشآت الفردية بإقفال حساباتها في آخر سبتمبر من كل عام وفيما يلي بعض العمليات المتعلقة بأوراق الدفع خلال السنة المنتهية في ذلك التاريخ :

( أ ) في ١ ماي سنة ١٩٩٩ حصلت المنشأة على قرض بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه، وأصدرت مقابلة كمييالة تستحق بعد شهرين من تاريخه وذلك بعد إضافة فائدة قدرها ١٢٪ سنويا.

( ب ) في أول ماي سنة ١٩٩٩ اشترت المنشأة أثالا بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه من منشأة الدهشان، وقد قبل البائع الحصول على كمييالة بعد إضافة ١٢٪ فوائد لمدة ثلاثة شهور.

( جـ ) في أول يوليو دفعت المنشأة القرض الذي حصلت عليه في أول ماي سنة ١٩٩٩، وكذلك الفوائد.

( د ) حصلت المنشأة على قرض قيمته ٢٠٠٠٠ جنيه في أول أغسطس ١٩٩٩ بسعر فائدة قدره ١٢٪ لمدة ثلاثة شهور وقد حصل الدائن على كمييالة بقيمة القرض والفوائد.

( هـ ) في أول أغسطس حصلت المنشأة على بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه، وسددت القيمة بسند أذنى يستحق الدفع بعد شهرين بعد إضافة فائدة بمعدل قدره ١٢٪.

( و ) في أول سبتمبر استحققت كمييالة محلات الدهشان، وقد قامت المنشأة بسداد الفوائد المستحقة نقداً، وقبلت كمييالة جديدة تستحق بعد شهرين من تاريخه بسعر فائدة قدره ١٢٪.

## المطلوب :

- ١- إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.
- ٢- إعداد قيود التسوية عن العمليات السابقة في ٣٠ سبتمبر ١٩٩٩ وبيان أثرها على الحسابات الختامية والميزانية العمومية في ذلك التاريخ.

## التطبيق الثاني :

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر محلات الصالون الأخضر في ديسمبر سنة ١٩٩٩.

اسم الحساب	له	منه
نقدية	جنيه	جنيه
عملاء		١٢٠٠٠
مخصص الديون المشكوك فيها	٢٥٠٠	٢٨٥٠٠
بضاعة أول المدة		٤٨٠٠٠
مهمات مكتبية		٢١٠٠
تركيبات وأصول طويلة الأجل		١٠٠٠٠٠
إهلاك مجمع	٣٠٠٠٠	
موردون	١٦٠٠٠	
أوراق دفع	٥٠٠٠٠	
مرتبات مستحقة	١٥٠٠	
فائدة مستحقة	٤٠٠	
رأس المال	١٠٠٠٠٠	
أرباح محجوزة	١٩٣٠٠	
مبيعات	٤٤٦٠٠٠	
مشتريات		٢٧٠٠٠٠
مرتبات		٦٥٠٠٠
مصاريف عمومية		٣١٠٠٠
مصاريف التأمين		٨٤٠٠
مصاريف إدارية		١٠٦٠٠
مصاريف بيعية		٨٨٠٠٠
فوائد		٢١٠
	٦٦٥٧٠٠	٦٦٥٧٠٠

**الفصل الثامن عشر : مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة  
بالإلتزامات وحقوق الملكية**

**فإذا عملت :**

- ١- من المتوقع أن تكون نسبة الأرصدة غير المحصلة من حسابات العملاء ٢٥٪ من المبيعات.
- ٢- بلغ رصيد المهمات المكتبية في نهاية السنة المالية ٦٠٠ جنيه.
- ٣- بلغ إهلاك التركيبات ٢١٠٪ على أساس القسط الثابت.
- ٤- بلغت المرتبات المستحقة في نهاية السنة ١٧٥٠ جنيه، كما بلغت الفوائد المستحقة ٢٥٠ جنيه.
- ٥- هناك مصاريف عمومية لم تسدد بعد حتى تاريخ الميزانية قدرها ٨٠٠ جنيه.
- ٦- بلغ رصيد بضاعة آخر المدة ١٤٢٠٠٠ جنيه..
- ٧- بلغت الضرائب المقدرة على أرباح الشركة ٣٠٠٠٠ جنيه.

**المطلوب :**

إعداد قيود التسوية المتعلقة بالعمليات السابقة بإستخدام ورقة العمل وتصوير الحسابات الختامية والميزانية في ١٩٩٩/١٢/٣١.

**التطبيق الثالث :**

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة في دفاتر شركة الورد والياسمين في نهاية سنة ١٩٩٩.

اسم الحساب	دائن	مدين
	جنيه	جنيه
فوائد غير محصلة		٩٠٠
مخصص الديون المشكوك فيها	٢٤٠٠	
مخزون المهمات		٤٠٠
إهلاك مجمع	٥٠٠٠٠	
أجر مستحقة	١٥٠٠	
فوائد مستحقة	٤٠٠	
إيرادات غير مكتسبة	٢١٠٠	

رفى خلال السنة تمت العمليات التالية :

- ١- حصلت المنشأة فوائد قدرها ١٨٠٠ جنيه.
- ٢- أعلنت المنشأة ديوناً قدرها ١٩٠٠ جنيه.
- ٣- اشترت المنشأة مهمات قدرها ٨٠٠٠ جنيه نقداً.
- ٤- بلغت الأجر المدفوعة ٣٠٠٠٠ جنيه.
- ٥- دفعت المنشأة فوائد قدرها ٢٤٠٠ جنيه.
- ٦- بلغت الإيرادات المحصلة ١٢٠٠٠ جنيه.

وفيما يلى بعض البيانات الإضافية التى أمكن الحصول عليها فى نهاية السنة المالية :

- ( أ ) بلغت الفوائد غير المحصلة ١١٠٠ جنيه.
- ( ب ) قدرت الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه.
- ( ج ) بلغ مخزون المهمات ٢٤٠٠ جنيه.
- ( د ) بلغ إهلاك الفترة ٢٥٠٠ جنيه.
- ( هـ ) بلغت الأجر المستحقة ١٥٠٠ جنيه.
- ( و ) لا يوجد فائدة مستحقة.
- ( ز ) الإيرادات غير المكتسبة ٢٥٠٠ جنيه.

**المطلوب :**

إجراء قيود اليومية للعمليات السابقة. وإعداد قيود التسوية الملائمة فى نهاية السنة المالية، وبيان أثر العمليات السابقة على كل من الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى نهاية السنة المالية.

**التطبيق الرابع :**

فيما يلى ورقة العمل الخاصة بشركة ياسر الفردية، فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

[illegible]

المطلوب : استكمال ورقة العمل السابقة وشرح التغيرات التي بهاها شرحاً موجزاً وأعداد قيد التسمية الكبرى وقصور الحسابات الخاصة بالزيادة العمومية في

1999/10/15





## المحتويات

٥

مقدمة

### الباب الأول

فى تعريف المحاسبة وتحديد أهدافها ووظائفها وإطارها  
الفكرى مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

١٥ ..... الفصل الأول: فى ماهية المحاسبة وأهدافها ووظائفها

٣٩ ..... الفصل الثانى: فى القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

٦٣ ..... الفصل الثالث: فى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

### الباب الثانى

فى التسجيل المحاسبى لعمليات المشروع  
واستكمال الدورة المحاسبية

مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

٩٧ ..... الفصل الرابع: فى المعادلة المحاسبية الرئيسية

الفصل الخامس: فى التسجيل المحاسبى للعمليات التى تؤدى إلى تغيير المركز

١٢٥ ..... المالى

الفصل السادس: فى تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات وتحديد الربح

١٧٧ ..... الدورى للمشروع

٢٢٩ ..... الفصل السابع: فى ورقة العمل واستكمال الدورة المحاسبية

### الباب الثالث

فى المعالجة المحاسبية للعمليات اليومية للمشروع مع  
ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

٣٠٥ ..... الفصل الثامن: فى معالجة عمليات البيع والشراء فى المنشآت التجارية

٣٧٩ ..... الفصل التاسع: فى المعالجة المحاسبية لعمليات الأوراق التجارية

## الباب الرابع

### تصميم النظام المحاسبى وطرق المحاسبة مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

الفصل العاشر: فى تصميم النظام المحاسبى المتكامل واليوميات والدفاتر المساعدة

٤٣١ ..... والحسابات الإجمالية

٥١٧ ..... الفصل الحادى عشر: الطرق المحاسبية

٥٤٧ ..... الفصل الثانى عشر: الأخطاء المحاسبية وكيفية معالجتها

## الباب الخامس

### إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية فى المنشآت التجارية والصناعية مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

الفصل الثالث عشر: إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية فى المنشآت

٥٧٩ ..... التجارية

الفصل الرابع عشر: إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية فى المنشآت

٦٢٣ ..... الصناعية

٦٤٩ ..... الفصل الخامس عشر: فى الميزانية العمومية

## الباب السادس

### المشاكل المحاسبية المتعلقة بالتحقق من الأصول والخصوم والإفصاح عنها مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

الفصل السادس عشر: فى مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالأصول قصيرة

٦٧٧ ..... الأجل

٧٤٧ ..... الفصل السابع عشر: فى مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالأصول طويلة الأجل

الفصل الثامن عشر: فى مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالإلتزامات وحقوق

٨٠١ ..... الملكية

## كتب أخرى للمؤلف

- ١- فى مبادئ المحاسبة المالية الجزء الأول ١٩٩٤ .
- ٢- فى المحاسبة المالية - الجزء الثانى - القياس والتقييم والتحليل المحاسبى - دار المطبوعات الجامعية - اسكندرية ١٩٩٣ .
- ٣- مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية - دار المعرفة الجامعية سوتر، اسكندرية ١٩٩٠ .
- ٤- محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية - دار المعرفة الجامعية سوتر، اسكندرية ١٩٨٩ .
- ٥- المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات - دار المطبوعات الجامعية - سوتر، الاسكندرية ١٩٨٩ .
- ٦- تصميم وإدارة النظام المحاسبى - دراسة تطبيقية على المنشآت المالية دار المطبوعات الجامعية - سوتر ، الاسكندرية ١٩٨١ .
- ٧- المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية - دار المطبوعات الجامعية سوتر، اسكندرية ١٩٧٦ .
- ٨- المحاسبة والحسابات الآلية ، اسكندرية ١٩٩٢ .
- ٩- المحاسبة الإدارية اسكندرية ١٩٩٤ .
- ١٠- مبادئ محاسبة التكاليف - مدخل معاصر - تطبيقات باستخدام الحاسب الآلى ١٩٩٥ .



١٣ شارع حسيو - منشأ - محرم بك

٤٩٣٢١٩٨ ٢



دكتور / أحمد محمد محمد نور

### المؤهلات العلمية:

- درجة البكالوريوس في التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة جامعة الإسكندرية دور مايو سنة ١٩٦٠ بدرجة جيد جدا.
- ماجستير في المحاسبة من جامعة برمنجهام بالإنجلترا سنة ١٩٦٧.
- دكتوراه في المحاسبة من جامعة برمنجهام بالإنجلترا سنة ١٩٧٠.

### النشاط المهني:

- محاسب قانوني س.م.م ١٩٦٢.
- زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
- يمارس مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال مكتبه الاستشاري وينتج القيام بأعمال المحاسبة والمراجعة لبعض الشركات المساهمة بالإضافة إلى القيام بأعمال التقسيم وإعادة الهيكلة والتنظيم المالي ونظم المعلومات وكافة الاستشارات المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة.

### التدريج الوظيفي:

- مدرس بقسم المحاسبة في جامعة برمنجهام بالإنجلترا ١٩٧٠/٦٩ - مدرس بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة الإسكندرية من ١٩٧٥/٩/٢٢ وحتى ١٩٧٥/١١/٣.
- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة الإسكندرية من ١٩٧٥/١١/٤ وحتى ١٩٨٠/١٢/٢٩.
- أستاذ بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة الإسكندرية من ١٩٨٠/١٢/٣٠ وحتى الآن.
- رئيس مجلس قسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة الإسكندرية ١٩٨٢/٨٢.
- رئيس مجلس قسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة الإسكندرية ١٩٨٨/٨٧.
- وكيل كلية التجارة جامعة الإسكندرية من ١٩٨٨/١٠/١١ وحتى ١٩٨٩/١٢/١٠.
- عميد كلية التجارة جامعة الإسكندرية من ١٩٨٩/١٢/١١ وحتى ١٩٩٨/٧/٣١.
- ويعمل حاليا أستاذ متفرغ للمحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة الإسكندرية بالإضافة إلى ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة.

### الإنتاج العلمي:

- له العديد من الكتب العلمية في مجالات المحاسبة والمراجعة وقد قام بنشر العديد من البحوث العلمية في الولايات المتحدة الأمريكية ومصر لتتناول العديد من المجالات خاصة مجالات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتلخيص معايير المراجعة وبصفة خاصة في جمهورية مصر العربية.
- وقد اشرف على العديد من رسائل الماجستير والدكتوراه التي تتناول كثير من الموضوعات التطبيقية التي تساهم في حل كثير من المشاكل العملية والتي تستلزم تطوير الأداء المهني للمحاسبة والمراجعة في مصر.

### الاعمال الانشائية:

- قام بتصميم العديد من الأنظمة المحاسبية وأنظمة محاسبة التكاليف للشركات المصرية التي تعمل في مجالات مختلفة.

- كما قام بإعداد دراسات الجبوى الاقتصادية تكثير من المشروعات والمقدمة إلى هيئات مصرية وهيئات دولية.
- ولساده نشاط كبير في مجال التدريب في مجال المحاسبة والمراجعة. وله كثير من التقارير الخا

المنازعات الضريبية.



### الدار الجامعية

طبع - نشر - توزيع

الإدارة: ٨١ شارع زكريا شيم (ناسي صاغا)

الإبراهيمية - الإسكندرية

ص. ب. ٢٠٤ الإبراهيمية - الإسكندرية - ت: ٥٩٧٨٨٢



0154720  
مكتبة  
الدار الجامعية

